

F. Fiscalidad de la vivienda vacía *

Lucía Urbano Sánchez

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba
d02ursal@uco.es*

Resumen: *En este trabajo se ofrece un análisis jurídico general de los gravámenes que inciden sobre las viviendas vacías en los distintos niveles territoriales del Estado español, poniendo de relieve la problemática propia de cada una de estas figuras impositivas, así como la complejidad derivada de la convivencia de todas ellas en un mismo sistema tributario.*

Abstract: *This paper offers a general legal analysis of the taxes levied on empty dwellings at the different territorial levels of the Spanish State, highlighting the problems inherent to each of these taxes, as well as the complexity derived from the coexistence of all of them in the same tax system.*

Palabras clave: *Impuestos sobre las viviendas vacías, recargo, impuesto sobre bienes inmuebles, finalidad extrafiscal, función social de la propiedad.*

* El trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación I+D «La protección jurídica de la vivienda habitual. Un enfoque global y multidisciplinar», financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (PID 2021-124953NB-I00).

Keywords: *Taxes on vacant housing, surcharge, tax on immovable property, non-fiscal objective, social function of property ownership.*

Sumario: 1. Introducción. 2. La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF como gravamen de la vivienda desocupada en el ámbito estatal. 3. Los impuestos autonómicos sobre las viviendas vacías. 3.1 El impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña. 3.2 El impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana. 4. Los tributos locales sobre la desocupación de la vivienda. 4.1 El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. 4.2 El recargo del IBI y el canon de vivienda deshabitada de los Ayuntamientos del País Vasco. 4.3 El impuesto local sobre las viviendas deshabitadas de Navarra. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Ante un panorama de escasez de vivienda y de creciente demanda social de viviendas en alquiler, y de alquiler asequible por parte de un sector de la población compuesto por los colectivos más vulnerables, en los últimos años se han venido adoptando en nuestro país numerosas medidas encaminadas a facilitar el acceso a la vivienda mediante la movilización de las viviendas desocupadas, entre las que destacan, sin duda, las de carácter tributario.

Principalmente, han sido las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de su competencia en vivienda, las que han tratado de dar respuesta a esta preocupante situación mediante el establecimiento de impuestos propios sobre las viviendas vacías. Es el caso, en concreto, de Cataluña, la Comunidad Valenciana y, más recientemente, Extremadura, que creó por Ley 4/2023, de 29 de marzo, un nuevo impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores, que fue derogado antes de su entrada en vigor.

Por otro lado, se ha mantenido candente la problemática concerniente a la aplicación efectiva del recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, por la que velan las sucesivas modificaciones de su regulación, operadas, primero, por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, y, después, por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda. Y también ha emergido con la aparición de los tributos autonómicos sobre las viviendas vacías, la cuestión relativa a su coexistencia con aquel recargo dentro de nuestro sistema tributario, llevando al Tribunal Constitucional a pronunciarse en la STC 4/2019, de 17

de enero, sobre la equivalencia entre el impuesto catalán y el IBI y su recargo y, en fin, a descartar la coincidencia de sus hechos imponible y, a la postre, la alegada vulneración del artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

Por lo expuesto, el presente estudio pretende poner de relieve los principales problemas que suscita la configuración jurídica de cada uno de los gravámenes diseñados específicamente para desincentivar la desocupación de las viviendas, es decir, los impuestos o recargos exigibles sobre las bases o las cuotas de impuestos ya existentes, por medio de los que se establecen nuevos hechos imponible con la finalidad principalmente extrafiscal de hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada que reconoce el artículo 47 CE, así como identificar los supuestos de concurrencia entre los mismos que provoca su convivencia en un sistema tributario que ha de ser *justo y ordenado*, para lo que habría de quedar garantizado el ejercicio del poder tributario en todos los niveles territoriales evitando, por un lado, las dobles imposiciones no coordinadas (*ex* artículo 6 LOFCA) y, por otro lado, la sobreimposición sobre una misma vivienda vacía.

2. LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF COMO GRAVAMEN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA EN EL ÁMBITO ESTATAL

Aunque no se trata de un tributo autónomo, sino de un mero componente de la renta gravada por el IRPF, no podemos ignorar que, a nivel estatal, las viviendas deshabitadas resultan gravadas por la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito de este impuesto. Las rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuentan con un presupuesto de hecho en el que incuestionablemente se encuadran las viviendas vacías en la medida en que estos rendimientos –que equivalen al 2 % o, en su caso, al 1,1 % del valor catastral– se atribuyen a las personas físicas propietarias y titulares de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles urbanos y rústicos, excluida la vivienda habitual, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital.

En efecto, uno de los principales argumentos esgrimidos por la doctrina para justificar esta imposición ha sido, precisamente, que se trata de una medida con una impronta extrafiscal encaminada a disuadir la especulación

inmobiliaria y a desincentivar el incumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda que tiene lugar cuando ésta se mantiene desocupada, por la vía de imputar a sus titulares unos rendimientos que, aunque no han obtenido verdaderamente, se entiende –así lo determinó el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6– que podrían haber conseguido de haber alquilado sus inmuebles.

Sin embargo, lo cierto es que la configuración legal de este régimen especial del IRPF no es la más adecuada para incentivar la puesta en alquiler de las viviendas no arrendadas con el fin de garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada⁽¹⁾. Prueba de ello es que este no solo afecta a los inmuebles urbanos de uso residencial, también recae sobre los garajes, locales comerciales, y otros inmuebles improductivos no aptos, en principio, para fines habitacionales. Asimismo, se incluyen en su ámbito objetivo de aplicación viviendas respecto de las que no se puede afirmar que se esté incumpliendo su función social, como son aquellas utilizadas por sus propietarios como segundas residencias, a las que éstos acuden en ciertos periodos del año, o aquellas que se encuentran en expectativa de venta o alquiler⁽²⁾. Y, en fin, se imputan rentas por viviendas cedidas gratuitamente a terceros que las destinan a vivienda habitual, cuyo uso constituye una expresión irrefutable del cumplimiento de la función social de la propiedad.

El propósito de esta imputación de rentas sería, en puridad, lograr que el bien inmueble resulte productivo, pero no que se destine a un determinado uso, como es el habitacional. Ahora bien, si aceptamos que con la imputación de rentas inmobiliarias se grava de manera cualificada la titularidad de determinados bienes inmuebles a los que no se les da un uso productivo, entonces el legislador, por un lado, tendría que haber sometido a imposición todos aquellos que reúnen esta circunstancia, lo que no ocurre en este caso, en el que no resultan gravados ciertos bienes inmuebles como son, por ejemplo, los inmuebles rústicos sin construcciones o los solares sin edificar⁽³⁾. Y, por otro lado, debería haber excluido de la imputación los supuestos en los que no es realmente posible la explotación del inmueble y, por tanto, la infrautilización no es decisión de su titular, sino debida al mal estado del mismo, a causas de fuerza mayor, etc.

En definitiva, a nuestro juicio, el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias no supone sino el gravamen imperfecto de la titularidad

(1) En esta línea, RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., 2020, pp. 152-153; y ÁLVAREZ BARBEITO, P., *AFDUDC*, p. 17.

(2) La STS núm. 270/2021 (rec. cas. núm. 1302/2020), de 25 de febrero, FD 4.3, deja claro que se han de imputar rentas inmobiliarias cuando un inmueble no arrendado se encuentra en expectativa de ser alquilado.

(3) RAMOS PRIETO, J., 2018, p. 215.

de determinados bienes inmuebles improductivos, el cual convendría suprimir del ámbito del IRPF siguiendo la experiencia de los Territorios Forales que, al amparo de los Derechos Históricos que les reconoce nuestra Constitución, decidieron acabar con la imputación de rentas derivadas de inmuebles de los que no se obtienen rendimientos reales y establecer figuras impositivas dirigidas principalmente a la disuasión de la desocupación de las viviendas, a las que tendremos ocasión de referirnos con posterioridad⁽⁴⁾.

3. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS

3.1 El impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña

Un impuesto verdaderamente creado y configurado con el objetivo principal de «reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social» es el impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Autónoma de Cataluña, que regula la Ley 14/2015, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (en lo sucesivo, LIVVCAT)⁽⁵⁾, cuyo hecho imponible, impregnado –quizás, en exceso– de esta finalidad extrafiscal, se define como «la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda» (art. 4 LIVVCAT).

Inicialmente, los sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, eran solamente las *personas jurídicas* propietarias, titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de vi-

(4) De hecho, Navarra fue, en 1995, la primera Comunidad Autónoma en crear un impuesto sobre las viviendas deshabitadas, de obligatoria exigencia por los Ayuntamientos de la región, el cual fue modificado, años después, por la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre. Con posterioridad, el País Vasco estableció su propio canon de vivienda deshabitada en la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, el cual, pese a su denominación legal, no es sino un impuesto dirigido a fomentar el cumplimiento de la función social de la propiedad de vivienda y cuya exacción se encomienda también a los Ayuntamientos de dicho territorio, presentando un problema competencial, al haber sido creado por un Parlamento autonómico que, a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad Foral de Navarra, carece de competencia para establecer y regular el sistema tributario local, por ostentarla los Territorios Forales que conforman aquella Comunidad.

(5) La regulación del impuesto se completa con el Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, aprobado por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, y con la Orden HFP/186/2018, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación 510 del impuesto sobre las viviendas vacías.

viendas vacías sin causa justificada durante más de dos años (art. 9.1 LIVVCAT). Sin embargo, desde el 1 de enero de 2022, son también contribuyentes del IVVCAT *las personas físicas* que tienen la condición de *grandes tenedores*, esto es, que son 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» (art. 9.4 LIVVCAT). Ello se debe a que el artículo 3 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, introdujo un cuarto apartado en el artículo 9 de la Ley catalana 14/2015, ampliando, en este sentido, el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto. E implica que, mientras que originalmente un mismo sujeto nunca podría haberse visto obligado a soportar una doble carga tributaria derivada de la aplicación del IVVCAT y de la imputación de rentas inmobiliarias en el marco del IRPF, hoy es perfectamente posible la concurrencia de estos gravámenes cuando se trata de personas físicas consideradas grandes tenedores de viviendas.

Por nuestra parte, estimamos certera la decisión del legislador catalán de incluir a las personas físicas, grandes tenedores de viviendas, en el ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, pues, cuando se trata de grandes tenedores de viviendas, las personas físicas y las jurídicas se nos antojan equiparables e injustificado el trato dispar entre ellas. Si lo que persigue la LIVVCAT es desincentivar el incumplimiento de la función social que se produce cuando la desocupación afecta a un número considerable de viviendas, es evidente que en ambos casos el incumplimiento es equivalente, sin que resulte posible recurrir al «natural ejercicio del derecho a la vivienda propio de las personas físicas»⁽⁶⁾, puesto que parece inverosímil que una persona física pueda hacer uso propio de tan elevado número de viviendas.

En cualquier caso, la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la sentencia núm. 988/2019 (rec. núm. 154/2016), de 17 de diciembre –y en pronunciamientos posteriores de esta misma Sala y Sección–, rechazó que se infringiera el principio de igualdad establecido en el artículo 14 CE por el hecho de que el IVVCAT recayese exclusivamente sobre las personas jurídicas (fundamentalmente, entidades promotoras y entidades financieras) titulares de las viviendas sujetas al impuesto. Posteriormente, la STS núm. 672/2022, de 3 de junio, que resuelve el recurso de casación núm. 3706/2020, interpuesto contra la STSJ de Cataluña núm. 988/2019,

(6) Son palabras del máximo intérprete de nuestra Constitución en las SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 10; y 32/2018, de 12 de abril, FJ 9.

ha ratificado la decisión de la Sala de instancia declarando que «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» (FD 7).

Expuesto lo anterior, y centrándonos en el análisis del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto, cabe señalar que para una *vivienda*, entendida en los términos definidos por el artículo 5 a) LIVVCAT, que de sujeta a este impuesto, en primer lugar, ha de encontrarse *desocupada*. Esta circunstancia no concurre cuando su propietario dispone de un título que habilite la ocupación y puede justificarla documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (art. 6 LIVVCAT). En particular, no se considera desocupada la vivienda cuyo uso se cede de forma gratuita a través de un contrato en precario⁽⁷⁾.

En segundo lugar, es preciso que se trate de una desocupación *permanente*, esto es, durante *más de dos años* desde «la fecha en que la vivienda está a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero» (art. 7.1 LIVVCAT)⁽⁸⁾, siempre que dicho plazo no se interrumpa mediante «la ocupación de la vivienda durante un período de, como mínimo, seis meses continuados» (art. 7.3 LIVVCAT). En origen, el artículo 7 LIVVCAT exigía que durante estos dos años el sujeto pasivo hubiera sido titular de la vivienda de forma continuada, de modo que, si la vivienda se transmitía, el adquirente solo tributaba por este impuesto si mantenía la vivienda desocupada, sin causa justificada, transcurridos dos años desde su adquisición⁽⁹⁾. Sin embargo, lo anterior ha cambiado tras la reforma del citado precepto, llevada a cabo por el artículo 18.1 de la Ley 3/2023, de 16 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público para el 2023, mediante la que se introduce un nuevo apartado cuarto que establece que, en caso de transmisión de la vivienda vacía, no se reinicia ni se interrumpe el cómputo de los dos años para el nuevo propietario. En nuestra opinión, la vinculación del tiempo de desocupación al inmueble en cuestión y no a su titular nos parece desafortunada, pues lo razonable para un impuesto que trata de modificar una conducta que se considera indeseada es que se tome en consideración, precisamente, el tiempo durante el que

(7) Consulta núm. 99E/17, de 10 de octubre, de la Dirección General de Tributos y Juego de la Generalidad de Cataluña.

(8) En viviendas de nueva construcción esto ocurre una vez transcurren tres meses desde la fecha del certificado final de obra (art. 7.2 LIVVCAT).

(9) Consulta núm. 306/18, de 2 de octubre; y, en idéntico sentido, consulta núm. 306/21, de 15 de marzo.

cada contribuyente mantiene tal comportamiento y no el periodo total de desocupación del inmueble.

En tercer y último lugar, es necesario que la desocupación *carezca de causa justificada*. Las causas justificadas de desocupación de una vivienda son tasadas y están recogidas en el artículo 8 LIVVCAT, constituyendo verdaderos supuestos de no sujeción. Son, en concreto, las siguientes: a) que la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad; b) que la vivienda se tenga que rehabilitar⁽¹⁰⁾; c) que la vivienda, previamente a la aprobación de la LIVVCAT, esté hipotecada con cláusulas contractuales que obliguen a destinarla a la venta y no al alquiler⁽¹¹⁾; d) que la vivienda esté ocupada ilegalmente y el propietario lo tenga documentalmente acreditado; y, en fin, e) que la vivienda forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos cinco años, para su rehabilitación, y siempre que tenga una antigüedad de más de cuarenta y cinco años y contenga viviendas ocupadas que hagan inviable técnicamente el inicio de las obras de rehabilitación.

Por su parte, las exenciones de carácter objetivo previstas para determinadas viviendas en el artículo 10.2 LIVVCAT, se encuentran perfectamente alineadas con la finalidad extrafiscal que persigue el impuesto, tal y como ha reconocido la STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 5 a), por eximir de gravamen, entre otras, a las viviendas sitas en zonas de escasa demanda acreditada y aquellas destinadas al alquiler asequible⁽¹²⁾. Precisamente

(10) Consulta núm. 228E/16, de 24 de mayo.

(11) Consulta núm. 65E/16, de 15 de marzo. Por su parte, la Junta de Tributos de Cataluña no considera que se incluya dentro de este supuesto –ni dentro de ninguno de los restantes– la imposibilidad de la entidad reclamante de arrendar las viviendas vacías que posee en stock por estar obligada, por imperativo legal, a su enajenación, rechazando tal circunstancia como causa justificada de desocupación (reclamación núm. 139/2018). Sin embargo, a nuestro juicio, cuando no se dispone de la facultad para alquilar el inmueble, éste no debería ser objeto de gravamen, y así debería contemplarse legalmente. Ante la ausencia de esta previsión legal, entendemos que no cabe una integración analógica de las causas justificativas de la desocupación, que, como bien apunta la Junta de Tributos, son «numerus clausus» y, además, supondría extender el hecho imponible del impuesto, pues constituyen verdaderos supuestos de no sujeción. No obstante, en última instancia, podría interpretarse el artículo 9, relativo a los sujetos pasivos del impuesto, en la línea de lo dispuesto por la Dirección General de Tributos y Juego en su respuesta a las consultas núm. 265E/15, de 2 de febrero, y núm. 77/21, de 8 de marzo. Del mismo modo que en la contestación a estas consultas, a tenor del citado precepto, se rechaza que en el caso de concurrencia de titularidades el contribuyente *disponga por sí solo de la facultad para alquilar la vivienda* y, por consiguiente, se descarta la inclusión de esta vivienda en la base imponible del impuesto, cuando se está obligado legalmente a la venta del inmueble, tampoco se dispone de la referida facultad, por lo que no parece justificada la exigencia de un tributo que, justamente, persigue incentivar la puesta en alquiler de las viviendas, que es algo imposible de conseguir en tal caso.

(12) Quedan exentas de tributación: a) las viviendas protegidas con calificación oficial vigente; b) las viviendas ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada; c) las viviendas puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidos con las Administraciones Públicas, para ser destinadas al alquiler social; y d) las viviendas destinadas –total o parcialmente (consulta

este argumento es el que ha llevado, primero, a la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia núm. 988/2019, FD 5, y, con posterioridad, al Tribunal Supremo en la STS núm. 672/2022, FD 8, a descartar que la exención de la letra b) del artículo 10.2 LIVVCAT, concerniente a «las viviendas ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda», infringiera los artículos 14 y 31 CE, por vulneración de los principios de igualdad y capacidad económica, al suponer una diferenciación entre dos viviendas desocupadas idénticas en función de si se localizan o no en una zona de fuerte demanda residencial acreditada.

Tampoco ha tenido mejor resultado la denunciada ausencia de criterios en norma de rango legal para la delimitación de los municipios que constituyen áreas de demanda residencial fuerte y acreditada, y que se encuentran relacionados en el anexo de la Ley 4/2016, de 23 de diciembre, de medidas de protección del derecho a la vivienda de las personas en riesgo de exclusión residencial, mientras no se apruebe el Plan territorial sectorial de vivienda al que se refiere la LIVVCAT. La citada STS núm. 672/2022, de 3 de junio, sostiene que «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» (FD 8).

Por otra parte, la base imponible del impuesto catalán sobre las viviendas vacías está constituida por el número total de metros cuadrados «de la superficie útil de las viviendas» (art. 3 del Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías) sujetas al impuesto de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo (art. 11 LIVVCAT), la cual se ve reducida «en 150 metros cuadrados en concepto de mínimo exento», que, de no superarse, exime de la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto (art. 15.1 LIVVCAT).

Como acertadamente apunta el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, de 17 de enero, «la base imponible del IVVCAT es una unidad física: los metros cuadrados de superficie desocupada», que no atiende a «otra característica del inmueble más que a su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor» [FJ 5 c)]. En esta misma línea, el Tribunal Supremo ha reiterado en la STS núm. 672/2022, de 3 de junio, lo dispuesto por el Tribunal

núm. 64E/16, de 15 de marzo)– a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales.

Constitucional en relación con este elemento y ha descartado que el hecho de que el legislador catalán haya seleccionado el número de metros cuadrados de vivienda desocupada, en lugar del número de viviendas desocupadas, como magnitud determinante de la base imponible suponga, como alega la parte recurrente, que contribuyentes que tienen un número menor de viviendas desocupadas (pero de mayor superficie) tributen en mayor medida, en contra de la finalidad extrafiscal del tributo. Entiende que ello «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» (FD 9). Y rechaza, en fin, que el legislador haya vulnerado el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) e incurrido en arbitrariedad (art. 9.3 CE) en la elección de los elementos de cuantificación del impuesto en la medida en que responde «al ámbito legítimo del ejercicio de [su] potestad tributaria» (FD 9).

Por último, la cuota íntegra se obtiene al aplicar a la base imponible los tipos de gravamen recogidos en la escala contemplada en el artículo 12 LIVVCAT. Se trata de una determinada cantidad de dinero por metro cuadrado que va aumentando progresivamente (de los 13,30 euros/m² a los 39,90 euros/m²) conforme se incrementa el número de metros cuadrados de viviendas sujetas al IVVCAT correspondientes a un mismo sujeto pasivo, tal y como pone de relieve la STC 4/2019, FJ 5 c). El IVVCAT es, por ende, un impuesto personal cuya carga tributaria no se modula en función de la duración de la desocupación sino con base en la dimensión del parque de viviendas vacías de que dispone un determinado sujeto pasivo, en el entendimiento de que cuanto mayor es la superficie desocupada, tanto mayor es el incumplimiento de la función social de la propiedad en que este incurre.

Además, dicha cuota, en consonancia con el fin extrafiscal perseguido, puede verse minorada, en virtud del artículo 13 LIVVCAT, cuando los sujetos pasivos destinan parte de su parque de viviendas al alquiler asequible, directamente o por medio de la Administración o de entidades del tercer sector. Concretamente, pueden aplicar una bonificación, cuyo porcentaje no puede superar el 75%, que deriva de multiplicar por 100 el resultado de dividir el número de viviendas destinadas a alquiler asequible en municipios de Cataluña con fuerte y acreditada demanda entre el producto de la suma de este mismo número y el número de viviendas vacías sujetas y no exentas del impuesto⁽¹³⁾.

(13) A efectos de la aplicación de esta bonificación, la vivienda ha de ser de alquiler asequible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 c) LIVVCAT, concurriendo esa circunstancia cuando se

3.2 El impuesto sobre las viviendas vacías de la Comunidad Valenciana

Indudablemente, la configuración legal del impuesto catalán sobre las viviendas vacías ha inspirado el diseño del régimen jurídico del tributo que introdujo en la Comunidad Valenciana el artículo 33 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021. Sin embargo, el hecho imponible de este último se define de una forma, a nuestro juicio, más acertada por cuanto resulta más acorde con la naturaleza tributaria de la medida de que se trata y más representativa de la manifestación de capacidad económica que se grava, aunque por motivos extrafiscales principalmente. Así, constituye el hecho imponible del impuesto valenciano «*la tenencia de viviendas declaradas deshabitadas en los términos de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, de la Generalitat, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana*» (art. 33. Cuatro). Y, a este respecto, cabe señalar que el artículo 14 de la mencionada norma dispone que «se entiende por vivienda deshabitada aquella que, siendo propiedad de un gran tenedor, sea declarada como tal mediante resolución administrativa por incumplir su función social al no ser destinada de forma efectiva al uso residencial legalmente previsto o por permanecer desocupada de forma continuada durante un tiempo superior a un año, sin que concurra causa justificada de desocupación».

Además de un periodo de desocupación que se reduce a la mitad respecto del requerido para la aplicación del homólogo catalán, otra diferencia relevante que presenta el impuesto valenciano radica en su ámbito subjetivo, pues en el caso de este último no son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, todas las personas jurídicas propietarias o titulares de derechos reales que posibiliten la explotación económica de las viviendas vacías, sino únicamente aquellas *personas jurídicas –y entes sin personalidad jurídica, pero no personas físicas– que tengan la condición de grandes tenedores de viviendas* de acuerdo con lo dispuesto en el

cumplen los siguientes requisitos: (1) que el arrendatario satisfaga una renta inferior a la fijada para esta finalidad por la orden del consejero competente en materia de vivienda, que habrá de ser, en todo caso, un 25 % inferior a la del mercado, y que, en tanto no se establezca en dicha orden, será de 400 € o 300 € mensuales en función de si la vivienda se encuentra en un municipio de fuerte y acreditada demanda de la zona geográfica A o B, respectivamente, de acuerdo con el Decreto 75/2014, de 27 de mayo, del Plan para el derecho a la vivienda (Disposición Transitoria primera de la LIVVCAT); (2) que la duración del contrato en alquiler asequible sea de, al menos, tres años. Asimismo, para el disfrute de la bonificación, es preciso que las viviendas hayan sido validadas como viviendas asequibles por la Agencia de la Vivienda de Cataluña, aunque su validación haya sido solicitada u obtenida después del 31 de diciembre, fecha del devengo del impuesto (consulta núm. V73E/16, de 17 de marzo), y se garantice que los arrendatarios perciben unos ingresos inferiores a los establecidos para acceder a una vivienda de protección oficial (art. 13.3 LIVVCAT).



artículo 16 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana (art. 33. Cinco), es decir, aquellas que «destinando su actividad a la construcción, promoción, intermediación, inversión o financiación de la construcción, compra o arrendamiento de vivienda, dispongan de más de 10 viviendas en régimen de propiedad, alquiler, usufructo u otras modalidades de disfrute que les faculden para determinar los usos a que se destinan [...]».

Aunque esta figura impositiva es también un impuesto personal que atiende a la superficie de las viviendas deshabitadas de la que es titular el sujeto pasivo, su cuota íntegra se obtiene aplicando a la base imponible una serie de tipos de gravamen progresivos inferiores a los previstos para el impuesto catalán, en tanto que el tipo mínimo se fija en 7,50 euros/m² (frente a los 13,30 euros/m² del impuesto catalán) y el máximo en 22,50 euros/m² (frente a los 39,90 euros/m² del impuesto catalán). Además, por lo que respecta a la base imponible, el tributo valenciano atiende al «número total de metros cuadrados construidos, incluidas zonas comunes, de las viviendas *inscritas en el Registro de Viviendas Deshabitadas* de que sea titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto», la cual se fija también el 31 de diciembre de cada año (art. 33. Seis y Ocho de la Ley valenciana). A diferencia de la regulación catalana, la valenciana hace alusión expresa al Registro de Viviendas Deshabitadas, que se erige en un instrumento fundamental para la aplicación del impuesto⁽¹⁴⁾, pues en él deberán inscribirse de oficio las resoluciones declarativas de viviendas deshabitadas⁽¹⁵⁾. Por consiguiente, estimamos que la definición legal del hecho imponible del IVVAL debería haber hecho alusión, además de a «la tenencia de viviendas declaradas deshabitadas», a la circunstancia de que se hallen inscritas en este Registro autonómico, pues, en última instancia, se requiere la inscripción del inmueble en el mismo para la cuantificación de la base imponible del impuesto⁽¹⁶⁾.

(14) En efecto, la cumplimentación del modelo 635 de autoliquidación del impuesto requiere el número de referencia del Registro de Viviendas Desocupadas, el cual ha sido regulado por el Decreto 130/2021, de 1 de octubre, del Consell, de aprobación del reglamento para la movilización de viviendas vacías.

(15) La Consejería competente en materia de vivienda ha de facilitar a la Agencia Tributaria Valenciana la relación de titulares e inmuebles inscritos en él, a 31 de diciembre, dentro de los tres primeros meses del año natural posterior, coincidiendo con el plazo que tiene el contribuyente para presentar su autoliquidación.

(16) A este respecto, la Dirección General de Tributos y Juego de la Generalidad Valenciana aclara en su contestación a la consulta núm. V002-22 (referencia: COV 1/2022), que, para la realización del hecho imponible de este impuesto, se requiere que a los sujetos pasivos se les haya notificado la resolución administrativa por la que se declara deshabitada la vivienda, de la que se dará traslado al Registro de Viviendas Deshabitadas para su inscripción.

Por último, es preciso señalar que se han introducido en el apartado diez del artículo 33 de la Ley 3/2020 dos bonificaciones⁽¹⁷⁾, que se harán efectivas mediante una solicitud de devolución de ingresos indebidos⁽¹⁸⁾, en los casos de: (a) viviendas que, siendo objeto de una resolución declarativa de vivienda deshabitada con aprobación de medidas de fomento o acuerdo de intermediación, se les haya dado un uso habitacional que haya motivado una resolución de pérdida de vigencia de la declaración de vivienda deshabitada; y (b) viviendas restantes a las que, por habersele dado uso habitacional durante un año, se solicite que se dicte resolución de pérdida de vigencia de la declaración de vivienda deshabitada y ésta sea resuelta favorablemente por la Administración⁽¹⁹⁾.

4. LOS TRIBUTOS LOCALES SOBRE LA DESOCUPACIÓN DE LA VIVIENDA

4.1 El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente

Las regulaciones de los impuestos autonómicos que acabamos de examinar, sin embargo, comparten la previsión de adoptar medidas compensatorias o de coordinación a favor de los Ayuntamientos que aprueben en ordenanza municipal el recargo, de carácter potestativo, que contempla el párrafo tercero y siguientes del artículo 72.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL)⁽²⁰⁾, y que posibilita el incremento de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes

(17) El importe bonificado en ambos casos equivale a la parte de la cuota ingresada que resulta de multiplicar el tipo medio de gravamen aplicado en la autoliquidación por el número de metros cuadrados construidos.

(18) La Dirección General de Tributos y Juego puntualiza en su contestación a la consulta núm. V002-22 que en la solicitud de rectificación de la autoliquidación mediante la que se ingresó el impuesto se han de identificar «de manera suficiente el inmueble o inmuebles afectados» y habrá de acompañarse de «una copia de la resolución de pérdida de vigencia de la declaración de vivienda deshabitada o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho que acredite su producción por silencio administrativo».

(19) Aclara, al respecto, la Dirección General de Tributos y Juego que, si el impuesto se devenga antes de que se dicte la resolución de pérdida de vigencia solicitada, «se deberá presentar una autoliquidación con inclusión del inmueble o inmuebles objeto de aquella, sin perjuicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos que posteriormente proceda» [respuesta a la consulta núm. V002-22 (referencia: COV 1/2022)].

(20) Los legisladores autonómicos han previsto estas medidas compensatorias o de coordinación en la Disposición adicional primera de la LIVVCAT, y en el artículo 33. Quince de la Ley 3/2020, de la Comunidad Valenciana.

Inmuebles cuando se trata de «inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente».

Estas medidas, de carácter anual y referidas únicamente a los importes del recargo que habrían recaído sobre aquellas viviendas efectivamente gravadas por los impuestos autonómicos, suponen una previsión que, según el propio Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, materializaría el cumplimiento de la obligación que impone el artículo 6.3 LOFCA *in fine* a las Comunidades Autónomas cuando establecen tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales. Sin embargo, a nuestro juicio, se trata de una decisión del legislador autonómico de inaplicar un tributo local en los casos de efectiva concurrencia de gravámenes, que, en realidad, correspondería al legislador estatal mediante la modificación del TRLHL⁽²¹⁾.

No obstante, lo cierto es que desde la introducción del recargo por el artículo 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no había sido posible su aplicación efectiva por parte de los Ayuntamientos a causa de la ausencia del *reglamento* al que se remitía la redacción original del artículo 72.4 TRLHL para la determinación de las condiciones necesarias para otorgar el carácter de «inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente». Con el fin de remover este impedimento que había supuesto a los Ayuntamientos largos años de espera, la regulación del recargo fue modificada por el art 4.2 del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, sustituyéndose la referencia al desarrollo reglamentario por la remisión «a la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley». Con ello, el concepto de «inmueble desocupado con carácter permanente», aspecto principal del presupuesto de hecho de este gravamen, ya no dependía de una norma reglamentaria de carácter estatal que nunca llegaba a promulgarse, sino de una norma con rango de ley, proveniente del Estado o de las Comunidades Autónomas, con la que, a la postre, se descartaban las dudas que suscitaba la regulación original del recargo en relación con su incompatibilidad con el principio constitucional de reserva de ley (art. 31.3 CE), que exige la determinación, *por ley*, de los elementos esenciales y configuradores del tributo.

Aunque la reforma de 2019 resolvió el principal problema que albergaba la exacción del recargo, trajo consigo la aparición de nuevas dificultades en la aplicación práctica del mismo. Y ello porque, en virtud del

(21) Distinta es la solución por la que había optado el legislador extremeño, pues había previsto expresamente la aplicación concurrente del nonato impuesto extremeño sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores y del recargo, permitiendo la deducción del importe de este último de la cuota íntegra del tributo propio autonómico (art. 15 de la Ley 4/2023, de 29 de marzo, de Extremadura).

artículo 148.1.3.^a CE son las Comunidades Autónomas las que ostentan la competencia en materia de vivienda, por lo que la posibilidad de aplicar el recargo habría dependido, fundamentalmente, de que existiese una norma autonómica de vivienda que sirviese a estos efectos⁽²²⁾. Sin embargo, no todas las Comunidades Autónomas contaban con normas sectoriales de vivienda, y las que disponían de disposiciones que pudieran haber servido para la definición de la desocupación de la vivienda, utilizaban nociones diversas⁽²³⁾, con lo que se corría el riesgo de vulnerar el artículo 149.1.14.^a CE en relación con los artículos 133.1 y 2 CE por abdicación por parte del legislador estatal de su competencia exclusiva para regular un aspecto fundamental del hecho imponible del recargo local⁽²⁴⁾.

En cualquier caso, la problemática generada por la remisión a la legislación autonómica en materia de vivienda se ha resuelto con la última reforma de la regulación del recargo, operada por la Disposición Final tercera de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, en la medida en que ofrece, al fin, una definición *ad hoc* de «inmueble desocupado con carácter permanente».

Así pues, en primer lugar, el inmueble de uso residencial ha de permanecer desocupado *con carácter permanente*, esto es, de manera continuada durante un periodo de tiempo superior a dos años. La definición del carácter permanente de la desocupación que, por primera vez, establece la Ley, descarta la posibilidad que ofrecía la redacción anterior de extender –excesivamente, a nuestro juicio– el ámbito objetivo de aplicación del recargo al incluir inmuebles que se hubieran mantenido desocupados durante periodos inferiores al año en virtud de normas autonómicas de vivienda que prevén un plazo de desocupación únicamente de más de seis meses⁽²⁵⁾.

En segundo lugar, el inmueble ha de mantenerse desocupado *sin causa justificada*. La redacción vigente del artículo 72.4 TRLHL contempla un listado amplio de causas que justifican la desocupación y que delimitan negativamente el concepto que analizamos⁽²⁶⁾, determinando lo que, en

(22) VARONA ALABERN, J. E., *QF*, p. 13.

(23) ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., 2020, p. 235.

(24) URBANO SÁNCHEZ, L., 2024, p. 305. En este sentido también, VARONA ALABERN, J. E., *QF*, pp. 14-17; y ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., 2020, pp. 233-238.

(25) Es el caso, por ejemplo, de las Comunidades Autónomas de Andalucía o Extremadura.

(26) Se consideran, *en todo caso*, causas justificadas las siguientes: «el traslado temporal por razones laborales o de formación, el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social, inmuebles destinados a usos de vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada, inmuebles sujetos a actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten su ocupación efectiva, que la vivienda esté siendo objeto de un litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la misma o que se trate de inmuebles cuyos titulares, en condiciones de mercado, ofrezcan en venta, con un máximo de un año en esta situación, o en alquiler, con un máximo de seis

ningún caso, podría considerarse desocupación injustificada por tratarse de situaciones que compartirían el hecho de que la desocupación del inmueble no es voluntaria o constitutiva de un incumplimiento de la función social de la propiedad⁽²⁷⁾. Particularmente, nos parece lógico que se excluya de este concepto al inmueble que se disfruta como segunda residencia, pues si éste se utiliza por su propietario, como señala el artículo 3 j) de la Ley 12/2023, «para estancias temporales o intermitentes», la desocupación del inmueble carece del requerido «carácter permanente». Menos acertada nos resulta, sin embargo, la fijación de un periodo máximo de desocupación continuada de cuatro años para estas segundas residencias, que duplica aquel que permite, con carácter general, otorgar el carácter permanente a la desocupación de un inmueble de uso residencial. Si una segunda vivienda permanece desocupada durante dos años debería calificarse como tal. Habría sido preferible introducir un límite en el número de viviendas secundarias atribuibles a un mismo titular como cautela ante el riesgo de que el sujeto pasivo intente dar esa apariencia (por ejemplo, dotando la vivienda de mobiliario) a inmuebles de uso residencial no destinados a ese uso ocasional.

Y, en tercer lugar, el inmueble que reúna los dos requisitos anteriores ha de cumplir una última condición, a saber: *pertenecer a un titular de cuatro o más inmuebles de uso residencial*. Esto supone una novedad relevante puesto que ahora el recargo no recae sobre cualquier sujeto pasivo del IBI que mantenga un inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente, como se preveía en versiones anteriores de la regulación del recargo, además, es preciso que dicho sujeto ostente la titularidad de, al menos, tres inmuebles de uso residencial más, lo que sugiere, como bien apunta NAVARRO GARCÍA, «una posible intención por parte del legislador estatal, a semejanza del impuesto catalán, de dirigir el recargo hacia grandes tenedores de vivienda»⁽²⁸⁾.

Esta regulación *ad hoc*, por el legislador estatal, de los sujetos pasivos del recargo, a la postre, impide que las ordenanzas fiscales puedan modificar el elemento subjetivo del recargo en concordancia con las definiciones de vivienda deshabitada previstas en la legislación autonómica de vivienda a la que se remitía la redacción anterior. Esto es algo que contempló la

meses en esta situación. En el caso de inmuebles de titularidad de alguna Administración Pública, se considerará también como causa justificada ser objeto el inmueble de un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento».

(27) A juicio de NAVARRO GARCÍA, A., 2024, p. 35, esto significa que «las ordenanzas fiscales están obligadas a reconocer las causas mencionadas en dicho artículo, pero no están limitadas exclusivamente a ellas. La normativa permite cierta flexibilidad para que los ayuntamientos puedan incluir, basándose en la normativa autonómica de vivienda correspondiente, otras causas justificadas de desocupación en sus ordenanzas fiscales».

(28) NAVARRO GARCÍA, A., 2024, p. 33.



Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Valencia, que circunscribió la exigencia del recargo a los sujetos pasivos de este impuesto que fuesen titulares de más de más de diez viviendas, y que respaldó la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, al descartar que resultase contraria a Derecho por carecer la Corporación Local de competencias para definir y acotar los sujetos pasivos del recargo, en la medida en que «la Ley 2/2017 de la generalidad valenciana no solo [...] define el concepto de vivienda desocupada sino que también delimita el objetivo del recargo y con ello, los sujetos pasivos del mismo»⁽²⁹⁾.

En todo caso, los requisitos, medios de prueba y procedimiento en virtud del cual se declara la desocupación del inmueble se siguen dejando en manos de la autonomía local, así como los indicios de la desocupación, que también habrán de regularse en la correspondiente ordenanza fiscal. La Ley se limita a señalar que, entre ellos, podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro, por lo que es inevitable que tales extremos difieran en los distintos municipios⁽³⁰⁾.

Otras disparidades en la regulación municipal del recargo se deben, sin embargo, a la falta de claridad de la redacción dada por la Ley 12/2023 en lo que se refiere al aspecto temporal de su hecho imponible. Concretamente, el artículo 72.4, párrafo octavo, TRLHL, establece que «se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, *una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha*, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare». Del tenor literal del precepto queda claro que, para la liquidación del recargo, se ha de haber declarado la desocupación permanente del inmueble, empero, no resulta tan palmario si es en la fecha del devengo cuando ha de haberse dictado dicho acto y, por consiguiente, la existencia de dicho

(29) STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 88/2021 (rec. núm. 292/2020), de 9 de febrero, FD 5.

(30) Por ejemplo, por lo que se refiere a los indicios de desocupación, el artículo 11 de la Ordenanza Fiscal (2025) reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del Ayuntamiento de Sevilla, selecciona, entre otros, el hecho de que en el padrón municipal no conste ningún residente en el inmueble, que no tenga contratado suministro de agua o alcantarillado o que su consumo sea inexistente. Análogamente, el artículo 9.4 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Girona considera indicios de desocupación que, durante un período ininterrumpido de dos años, no haya habido personas empadronadas en la vivienda y que no haya tenido consumos de agua corriente (bien porque se detecte un consumo 0, bien porque el inmueble no disponga de contador). En cambio, el artículo 7.7.2 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de Tarragona no solo prevé como indicio de desocupación el consumo nulo de agua por ausencia de contrato en vigor, sino también el consumo no significativo. En esta línea, el artículo 2.5 de la Ordenanza Fiscal de La Coruña cuantifica este consumo nímio en un promedio trimestral inferior a 0,10 m³/día, mientras que la homóloga Ordenanza Viguesa lo fija en 2,5 m³/mes (art. 8.6).

acto declarativo forma parte del propio hecho imponible de este tributo que recaería, a la postre, sobre los inmuebles de uso residencial que hubieran sido *declarados* desocupados con carácter permanente —esta sería la interpretación que encontramos más razonable— o si, por el contrario, no se requiere que se haya resuelto el procedimiento y se haya producido la correspondiente declaración sino simplemente que los indicios de desocupación que ha de acreditar el Ayuntamiento se correspondan con tal fecha⁽³¹⁾.

De lo que no cabe duda, es de que la novedad de mayor calado que trae consigo la última reforma de la regulación del recargo es la que afecta a su cuantía. Con el fin de reforzar «el instrumento de los Ayuntamientos para hacer frente a situaciones de vivienda desocupada a través de la fiscalidad» se introduce la posibilidad de triplicar el porcentaje del recargo, que se mantiene con carácter general en un 50 % de la cuota líquida del IBI, pudiendo llegar a ascender a un 150 % «en función de la duración de la desocupación y del número de viviendas también desocupadas que sean del mismo titular en el término municipal» (Preámbulo de la Ley). Es decir, el porcentaje del recargo puede modularse en función de la duración de la desocupación hasta alcanzar el 100 % cuando el periodo sea superior a tres años, e incrementarse en hasta un 50 % adicional cuando, además, se trate de inmuebles pertenecientes a titulares de dos o más inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados en el mismo término municipal⁽³²⁾.

(31) De este modo, Ayuntamientos como el de Barcelona optan por la primera interpretación, pues en el artículo 10.3, segundo párrafo, de su Ordenanza Fiscal (2025) reguladora del IBI dispone que, a fecha 31 de diciembre, los órganos competentes en materia de vivienda emitirán certificación de todas las viviendas «que hayan sido objeto de una declaración administrativa de situación de desocupación permanente *que sea ejecutiva y continúe vigente en esa fecha*, de la que se dará traslado al Instituto Municipal de Hacienda a fin de que proceda a liquidar el correspondiente recargo de la cuota líquida del impuesto [...]». Sin embargo, otros Ayuntamientos, como el Ayuntamiento de Valencia, parecen decantarse por la segunda interpretación, ya que el último párrafo del artículo 10.5 de su Ordenanza Fiscal determina que «la declaración municipal como vivienda desocupada con carácter permanente se iniciará de oficio, *atendiéndose, a estos efectos, a los medios de prueba e indicios de desocupación, a fecha 31 de diciembre*, establecidos en el artículo 15 de la Ley 2/2017, de 3 de febrero, procediéndose, previa audiencia del sujeto pasivo, a su resolución».

(32) Sirva para ilustrar lo anterior el artículo 7 de la Ordenanza Fiscal (2025) reguladora del IBI del Ayuntamiento de Tarragona, en la que se establece un porcentaje invariable del 100 % cuando el periodo de desocupación supera los tres años, en contraste con el artículo 9.2 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Girona, que lo fija en un 60 %, y prevé un porcentaje del 70 % cuando el plazo sea superior a los cuatro años, del 80 % cuando sea superior a los cinco años, del 90 % cuando sea superior a los seis años, y del 100 % cuando sea superior a los siete años. Por consiguiente, en el término municipal de Tarragona, a partir del tercer año de desocupación del inmueble de uso residencial, podrá exigirse el porcentaje máximo del 150 % si éste pertenece a un sujeto titular de dos o más inmuebles desocupados en el término municipal, mientras que en Girona habría que superar los siete años de desocupación, aplicándose, con carácter previo, un porcentaje del 110 %, 120 %, 130 %, y 140 %, a partir del tercer, cuarto, quinto y sexto año de desocupación (art. 9.3).

4.2 El recargo del IBI y el canon de vivienda deshabitada de los Ayuntamientos del País Vasco

No podemos omitir que ya existía un precedente de recargo en el ámbito del IBI con un porcentaje máximo del 150 % en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, cuya constitucionalidad ha sido declarada por el Tribunal Constitucional en los AATC 109/2017, de 18 de julio; 110/2017, de 18 de julio; y 111/2017, de 18 de julio⁽³³⁾.

A diferencia de lo previsto en el artículo 72.4 TRLHL, este recargo, que ha conseguido ser aplicado ya por los Ayuntamientos vascos, no recae sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, sino sobre aquellos que *no constituyen la residencia habitual* del sujeto pasivo o de otras personas por arrendamiento o cesión de su uso. Sin embargo, la operatividad del recargo vasco resiente la plasmación de la finalidad extrafiscal en su estructura jurídica. Muestra de ello es que se faculta a los Ayuntamientos –infringiendo, en nuestra opinión, el principio constitucional de reserva de ley– para establecer supuestos de exención sin exigir que se dirijan, como apunta RODRIGO RUIZ, «a identificar o aislar situaciones en las que la no ocupación del inmueble como vivienda está justificada y no cabe entender que se ocasione el perjuicio social que con la medida extrafiscal se pretende combatir»⁽³⁴⁾. Además, la carga tributaria se calcula sin tener en cuenta aspecto extrafiscal alguno, por lo que podría aplicarse un porcentaje máximo del 150 % a cualquier vivienda a la que no se dé uso habitual –por ejemplo, una segunda residencia– y, por tanto, con independencia de que la conducta del contribuyente sea más o menos contraria al objetivo de facilitar el acceso a la vivienda, lo que podría dar lugar a resultados especialmente gravosos desde el punto de vista de la igualdad al existir una manifiesta desproporción entre la carga tributaria que asume esta categoría de contribuyentes y la conducta desfavorable a la finalidad extrafiscal.

Es más, este recargo puede concurrir, también en la esfera local, con el «canon de vivienda deshabitada» de exacción obligatoria por parte de los Ayuntamientos vascos. En este caso se trata de una concurrencia efectiva que solo podría evitarse si el correspondiente Ayuntamiento renunciara a exigir el recargo –de carácter potestativo–, pues la regulación legal del canon vasco prevé su exigencia obligatoria y no contempla medida de compensación o coordinación alguna. Por consiguiente, sobre el titular –propietario o no– de derechos de goce o disfrute sobre las viviendas declaradas

(33) Este recargo también se aplica en los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya, pero en ellos el porcentaje solo puede alcanzar el 50 % de la cuota líquida del IBI.

(34) RODRIGO RUIZ, M., 2022, p. 243.

deshabitadas en los términos que establece la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco, por haber permanecido desocupadas injustificadamente durante más de dos años, no solo recaería el canon anual, sino también el IBI y su recargo, dado que en ellas evidentemente nadie reside habitualmente. Por consiguiente, podría verse obligado a hacer frente a una considerable acumulación de cargas tributarias limitada únicamente por la prohibición constitucional de confiscatoriedad⁽³⁵⁾.

4.3 El impuesto local sobre las viviendas deshabitadas de Navarra

No se produce tal concurrencia de tributos, sin embargo, en la Comunidad Foral de Navarra, donde no existe un recargo de esta naturaleza en el ámbito del IBI, sino un impuesto local sobre las viviendas deshabitadas que presenta cierta semejanza con aquel⁽³⁶⁾, en la medida en que se sirve, para su cuantificación, de elementos –como es la base imponible– de la Contribución Territorial, que es el impuesto equivalente al IBI en este Territorio Foral⁽³⁷⁾. Esta opción legislativa nos resulta más atinada que la prevista en el artículo 72.4 TRLHL, pues el diseño de la estructura jurídica de un tributo que atienda verdaderamente a la finalidad extrafiscal perseguida y recaiga, por ende, exclusivamente sobre los propietarios de viviendas que, de manera voluntaria y de forma prolongada, las mantienen desocupadas, requiere una sofisticada técnica legislativa y una gestión propia que dificulta, a nuestro juicio, su configuración como un mero tipo incrementado de un impuesto recaudatorio como el IBI.

La redacción del artículo 184 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, tras su reforma por el artículo 2 de la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, establece que el impuesto «gravará la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas regulado en la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra». Y para la inscripción registral se requiere previamente que una vivienda –no habitual ni secundaria– que no se ha destinado al uso residencial durante más de seis meses consecutivos al año, sea declarada deshabitada mediante el

(35) En esta línea, ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., 2020, p. 220.

(36) Efectúa también este paralelismo ORÓN MORATAL, G., *ADM*, p. 185.

(37) Sin embargo, el punto de conexión no es la cuota líquida de aquel impuesto, sino su base imponible, constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Al tratarse de una magnitud superior a la cuota, es lógico que el tipo de gravamen del impuesto navarro, aunque va aumentando anualmente en tanto se mantiene la desocupación hasta alcanzar un máximo del 1,5%, sea muy inferior al del recargo.

procedimiento regulado en el artículo 42 *quinquies* de la Ley Foral 10/2010, que se encarga de tramitar el Departamento competente en materia de vivienda, o la propia entidad local, en caso de acreditar que dispone de los recursos necesarios para ello.

Se trata de una configuración legal que comparte con la del canon vasco de vivienda deshabitada una nota común en la mayoría de los gravámenes establecidos *ad hoc* para desincentivar la desocupación de las viviendas (también presente en el impuesto valenciano sobre las viviendas vacías y el recargo del artículo 72.4 TRLHL): el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible de estos tributos presenta una dimensión *sustantiva* y otra *procedimental*⁽³⁸⁾. En otras palabras, para que una vivienda quede incluida en el ámbito objetivo de aplicación de estas figuras tributarias no solo es preciso que se haya mantenido desocupada, sin causa justificada, durante un determinado periodo de tiempo (vertiente sustantiva), además, es necesario que haya sido así calificada en virtud del correspondiente procedimiento administrativo de carácter contradictorio (vertiente procedimental).

A mayor abundamiento, estos dos tributos locales comparten la necesidad de recurrir a la *legislación autonómica de vivienda* para conseguir la integración del hecho imponible del tributo en cuestión, tal y como ocurría con el recargo del IBI sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente en su redacción anterior. En ella, se requería acudir a las definiciones autonómicas de vivienda deshabitada y, en su virtud, las ordenanzas fiscales de algunos Ayuntamientos, como el de Barcelona, buscando también esa conexión entre la vertiente sustantiva y procedimental, se remitieron directamente al procedimiento declarativo de vivienda desocupada establecido por la Comunidad Autónoma, pese a que el artículo 72.4 TRLHL encomendaba a las Entidades Locales la labor de regular este procedimiento. No obstante, la redacción vigente del precepto no permite lo anterior, por lo que las Entidades Locales necesariamente deben encargarse de conectar esa vertiente procedimental con una vertiente sustantiva definida, por primera vez, por el legislador estatal.

Esta vinculación con las correspondientes leyes autonómicas de vivienda se debe fundamentalmente a que estas figuras tributarias se introducen en ellas como complemento de otras medidas constrictivas de intervención administrativa (alquiler forzoso, expropiación por incumplimiento de la función social de la propiedad, multas coercitivas, etc.) que

(38) Nos hemos permitido extrapolar esta idea de la conclusión que, con gran acierto, alcanza, en relación con el impuesto sobre las viviendas deshabitadas de Navarra, VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., 2022, pp. 264-268.

también constituyen consecuencias gravosas que se anudan al incumplimiento de la función social de la propiedad que se produce por la desocupación de la vivienda. Por esta razón, y debido a la gran dificultad y consiguiente despliegue de recursos que conlleva la determinación de esta situación, posiblemente la opción más idónea sea que las Comunidades Autónomas, que ostentan la competencia en materia de vivienda, establezcan sus propios tributos, siguiendo los pasos de Cataluña y la Comunidad Valenciana⁽³⁹⁾, arbitrándose, a la postre, la debida coordinación con estas otras medidas afflictivas de naturaleza no impositiva.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P., «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008, pp. 9-24.
- ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., «Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reformas legislativas», en AA. VV. (Cordero González, E. M.^a, Dir.), *Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 205-240.
- NAVARRO GARCÍA, A., *Políticas fiscales para fomentar el acceso a una vivienda*, Navarra, 2019.
- «La Ley 12/2023, por el Derecho a la Vivienda, y su impacto en el recargo del IBI para viviendas desocupadas de manera permanente», en AA. VV. (Patón García, G., Dir.), *Fiscalidad y economía circular: sectores estratégicos de vivienda y transporte*, Atelier, Barcelona, 2024, pp. 21-41.
- ORÓN MORATAL, G., «Las viviendas desocupadas como objeto de medidas restrictivas», *Anuario de Derecho Municipal*, núm. 9, 2015, pp. 175-200.
- RAMOS PRIETO, J., *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008.
- RODRIGO RUIZ, M., «La fiscalidad de la vivienda desocupada en la Comunidad Autónoma del País Vasco», en AA. VV. (Varona Alabern, J. E., Dir.), *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 217-245.
- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., «La vivienda desocupada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en AA. VV. (Varona Alabern, J. E., Dir.), *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 117-153.

(39) Sin perjuicio de que pueda preverse la cesión total o parcial de su recaudación a las Entidades Locales, tal y como establecen el artículo 3 LIVVCAT y el artículo 33.3 de la Ley reguladora del IVVAL.

- URBANO SÁNCHEZ, L., *La imposición sobre la desocupación de la vivienda: sus principales límites constitucionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024.
- VARONA ALABERN, J. E., «El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2020, pp. 1-26 (versión en línea).
- «El recargo del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable a las viviendas desocupadas con carácter permanente», en AA. VV. (Varona Alabern, J. E., Dir.), *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 155-189.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «El impuesto de las Viviendas Deshabitadas y otras medidas de política fiscal sobre la vivienda en Navarra», en AA. VV. (Varona Alabern, J. E., Dir.), *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2020, pp. 247-284.