

EL RECARGO DEL IBI SOBRE LOS INMUEBLES DE USO RESIDENCIAL DESOCUPADOS CON CARÁCTER PERMANENTE

Juan Enrique Varona Alabern

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cantabria

(España)

Miembro de la AEDAF

Cómo citar: Varona Alabern, J.E. (2025). El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 335-347.

SUMARIO

1. Introducción
2. Origen de su regulación y el problema que suscitó la remisión a un posterior desarrollo reglamentario
3. La viabilidad del recargo tras la redacción dispensada por el D-Ley 7/2019, de 5 de marzo
4. La vigente redacción del art. 72,4 del TRLRHL tras la reforma operada por la ley de vivienda
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Requisitos necesarios para la aplicación del recargo
 - 4.3. Cuantía del recargo
 - 4.4. Las causas de justificación
 - 4.5. Facultades específicas de los ayuntamientos

1. Introducción

No cabe duda de que la vivienda es uno de los problemas sociales más graves que sufre nuestro país. Aunque son muchos los factores que inciden en el mercado de esta clase de inmuebles, la preocupante falta de oferta es quizás el más decisivo de todos ellos.

Por otra parte, existen viviendas vacías que no se ofrecen en venta o alquiler, no por razones objetivas sino por motivos especulativos, a la espera de que suban los precios, a lo cual se contribuye manteniendo esos inmuebles desocupados fuera del mercado inmobiliario.

En este contexto hay que situar el recargo del IBI sobre viviendas desocupadas con carácter permanente, que persigue una clara finalidad extrafiscal consistente en combatir determinadas actitudes especulativas y propiciar que muchas viviendas vacías se ofrezcan en arrendamiento o en venta, aumentando de este modo su oferta en el mercado.

Aunque se trata de un tributo bien intencionado, ha tenido escasa acogida por los ayuntamientos, e incluso algunos que lo han aprobado no lo han llegado a aplicar efectivamente. Básicamente, tres son las razones que explican su poco éxito.

En primer lugar, este recargo se encontraba parcamente regulado en la Ley, que remitía su desarrollo normativo a un posterior reglamento del Estado que nunca llegó a ver la luz, lo cual mantuvo este tributo en una prolongada situación de letargo.

En segundo lugar, el arduo procedimiento administrativo que precede a la declaración de vivienda desocupada y la dificultad de gestionar adecuadamente este recargo, operan como contundentes elementos disuasorios en buena parte de los municipios.

En tercer lugar, el mayor número de viviendas desocupadas se detecta en la llamada España vacía, es decir, en los ayuntamientos que sufren la cruda despoblación. Estos municipios carecen de medios para aplicarlo, pero, sobre todo, no padecen la escasez de oferta ni la actitud especulativa que el recargo pretende combatir, por lo que su implementación carece de sentido. Concretamente, en 2021 había 3.837.328 viviendas vacías en nuestro país, y el 45 % de ellas se ubicaba en municipios con menos de 10.000 habitantes; por el contrario, las ciudades con más de 250.000 habitantes solo tenían el 10,5 % del total de viviendas vacías.

2. Origen de su regulación y el problema que suscitó la remisión a un posterior desarrollo reglamentario

Como es sabido, la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no contemplaba originariamente la existencia de este recargo, que fue introducido por el art. 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre,

que añadía el siguiente párrafo al art. 73,4 de aquella Ley: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, las disposiciones reguladoras del mismo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare». Esta misma redacción pasó al art. 72,4 del Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL).

La regulación legal era muy parca y claramente insuficiente para poder implementar el recargo, de tal modo que su aplicación devenía imposible sin el posterior desarrollo reglamentario al que la misma ley se remitía. Aunque algunos elementos esenciales quedaban descritos con suficiente precisión (p.e., sujeto pasivo, devengo, base imponible, tipo de gravamen, ...), otros, en cambio, requerían mucha mayor concreción, como sucedía especialmente con el hecho imponible, lo que resultaba sorprendente al tratarse de un elemento de singular relevancia en la estructura de cualquier tributo. Al referirse a los inmuebles de uso residencial que se encontraran desocupados con carácter permanente, el legislador dejaba sin regular aspectos nucleares del hecho imponible que exigían una mayor especificación, tales como la duración necesaria de la desocupación para considerar que el inmueble cumplía aquel requisito, o la clase de inmuebles de uso residencial que convenía dejar fuera del gravamen, atendiendo a sus singularidades o a la finalidad extrafiscal del tributo.

Las dudas se centraron en si el necesario desarrollo normativo debía llevarse a cabo mediante un reglamento del Estado o, por el contrario, si el propio ayuntamiento podía cubrir aquellas lagunas mediante la correspondiente ordenanza fiscal. No se reparó suficientemente en otro problema aun mayor, como era la remisión que se hacía a una norma reglamentaria –estatal o local– para regular aspectos sustanciales del hecho imponible, lo cual vulneraba el principio de reserva de ley, tal y como el Tribunal Constitucional ha precisado en varias ocasiones.

Pero, como decía, las dudas no se centraron en esta cuestión sino en qué tipo de norma reglamentaria (ordenanza municipal o estatal) era la idónea para completar la regulación del recargo, de tal modo que, si se entendía que solo cabía la estatal, únicamente sería posible aplicar el gravamen cuando aquella se aprobara, tesis esta última que fue la que acabaron defendiendo los tribunales. Como el referido reglamento estatal nunca se aprobó, el recargo devenía inaplicable.

3. La viabilidad del recargo tras la redacción dispensada por el D-Ley 7/2019, de 5 de marzo

El D-Ley de 14 de diciembre de 2018, que entró en vigor el 19 de diciembre de ese mismo año, dispensó nueva redacción al art. 72,4 del TRLRHL, pero estuvo vigente durante muy poco tiempo porque no llegó a convalidarse.

Poco más tarde, el art. Cuarto, dos del D-Ley 7/2019, de 1 de marzo, modificó aquel art. 72,4 en los mismos términos en que lo había hecho el anterior y fallido D-Ley. La nueva redacción de este precepto entró en vigor el 6 de marzo de 2019 y reguló de forma más pormenorizada el régimen jurídico del recargo para posibilitar así su implantación por los ayuntamientos, tratando de poner fin a tantos años de espera e incertidumbre provocadas por aquella originaria remisión a un posterior desarrollo reglamentario que nunca se produjo.

La nueva redacción añadió los siguientes extremos.

Se permitía a los ayuntamientos establecer un único recargo o varios de diversa cuantía en función del mayor o menor tiempo de desocupación del inmueble. Se trataba de una previsión coherente con la finalidad extrafiscal del tributo, porque no es deseable que la desocupación se prolongue en el tiempo, siendo lógico que se permitiese aumentar la carga tributaria conforme tal circunstancia se fuera perpetuando.

En segundo lugar, respecto a la definición de vivienda desocupada con carácter permanente, se remitía a lo que así se determinara en la normativa sectorial sobre la vivienda, estatal o autonómica, que se exigía que poseyera rango de ley, lo cual demuestra –como decía– que el legislador fue consciente de que esta definición forma parte esencial del hecho imponible, sin la cual este queda sustancialmente incompleto; de ahí que este extremo no pudiera regularse mediante una norma reglamentaria.

La regulación de los aspectos procedimentales y más vinculados a la aplicación del tributo se remitía a las correspondientes ordenanzas municipales, tales como determinados requisitos formales que debieran concurrir para la aplicación del recargo, indicios que sirvieran para presumir la desocupación del inmueble, diversos medios de prueba, etc. Todos estos requisitos procedimentales se mantienen en la redacción actualmente vigente del art. 72,4 del TRLHRL y que más tarde analizaré.

Como es sabido, las CC.AA. poseen la competencia en vivienda (art. 148,1,3º de la Constitución), por lo que en la práctica la remisión a la legislación sectorial había que referirla a la generada por los entes autonómicos. Esta remisión planteaba dos problemas de relevancia constitucional (especialmente el primero): uno, de carácter competencial; el otro, relativo a la justicia tributaria y, más concretamente, al principio de igualdad.

No cabe duda que definir el periodo de desocupación constituye un elemento esencial del hecho imponible, que a su vez es un elemento entitativo del tributo, porque sin precisar aquel extremo el hecho imponible no queda suficientemente delimitado. Cuando este aspecto es regulado por una ley autonómica, habrá que convenir que la C.A. está incidiendo en un elemento esencial del recargo, lo cual suscitaba dudas de inconstitucionalidad. Estas dudas se avivan a la luz de algunas sentencias del Tribunal Constitucional, que expresamente han declarado contrario a nuestra Carta Magna el que una ley autonómica pueda regular elementos esenciales de los tributos locales (cfr. la STC 184/2011, de 23 de noviembre, y la STC 184/2011, de 23 de noviembre, FJ 4).

Como la definición de inmueble de uso residencial con carácter permanente constituye un elemento nuclear y codefinidor del hecho imponible del recargo, sin cuya precisión este queda vacío de contenido, habría que aceptar que por vía de remisión se estaba concediendo a las CC.AA. la posibilidad de regular un aspecto esencial de un impuesto local, lo cual contravenía la referida doctrina del Tribunal Constitucional. La inconstitucionalidad no consistiría en una infracción del principio de reserva de ley, ya que aquella remisión se refería a una norma autonómica con rango de ley, sino en una vulneración de la competencia exclusiva del Estado en materia de hacienda general, dentro de la cual aquel tribunal incluye el poder de regular los elementos esenciales de los tributos locales.

Como señalaba anteriormente, la remisión a la normativa sectorial de las CC.AA. planteaba un segundo problema en torno a la unidad –que no uniformidad– en la tributación local.

Y entiendo que esta unidad, que es garantía de igualdad, se quebraba cuando se introducían diferencias sustanciales en la propia definición del hecho imponible, especialmente tratándose de un impuesto que encuentra su principal justificación en una finalidad extrafiscal que necesita concretarse en criterios homogéneos para que la figura tributaria no quede desvirtuada. Atendiendo a la diversidad de definiciones que podían contener las distintas leyes autonómicas que regulan este extremo, la diferencia de tratamiento fiscal estaba garantizada, sin que existiera claramente una razón que lo justificase.

En definitiva, el art. 74,2 del TRLRHL incurría en un error cuando contemplaba la referida remisión a la legislación sectorial porque estaba permitiendo que las CC.AA. pudieran codefinir el hecho imponible del recargo del IBI, regulando así un elemento esencial del impuesto local de singular relevancia, lo cual vulnera lo dispuesto en el art. 149,1,14 de la Constitución tal y como ha sido interpretado el Tribunal Constitucional. Además, aquella remisión sería causa de desigualdades fiscales que carecen de justificación y que se oponen a la unidad que debe poseer el sistema tributario local.

El R.D-Ley 7/2019, de 5 de marzo, otorgó un contenido más rico al art.74,2 del TRLRHL, con objeto de hacer factible la aplicación de un recargo que hasta ahora se encontraba insuficientemente regulado. En este sentido, concretó se devengaría el 31 de diciembre de cada año, así como otras cuestiones procedimentales que básicamente se conservan en la redacción actual del precepto y que, por ello, serán examinadas más adelante.

4. La vigente redacción del art. 72,4 del TRLRHL tras la reforma operada por la ley de vivienda

4.1. Introducción

Posiblemente las críticas que acabo de exponer vertidas contra el art. 72,4 del TRLRHL llegaran a oídos del legislador, quien aprovechó la aprobación de la

Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el Derecho a la Vivienda (en adelante, LV) para reformar este precepto y dotarlo de mayor calidad técnica.

En efecto, la DF 3ª de la LV ha dispensado nueva redacción al art. 72,4, introduciendo básicamente tres modificaciones. La primera consiste en una regulación más completa del hecho imponible del recargo, la segunda se refiere a su cuantía y la tercera supone la inclusión de unas causas de justificación que son absolutamente necesarias en un tributo genuinamente extrafiscal. A continuación, analizaré con más detalle cada una de ellas.

4.2. Requisitos necesarios para la aplicación del recargo

En primer lugar, se ha regulado con mayor precisión el aspecto material del elemento objetivo de su hecho imponible, tanto respecto del periodo de tiempo de desocupación de la vivienda como del número mínimo de ellas que debe poseer el tenedor para que le resulte de aplicación el recargo. Antes operaba una remisión a la normativa sectorial, normalmente autonómica, remisión que entrañaba un problema competencial al tiempo que propiciaba una sustancial desigualdad entre las diversas CC.AA.

El precepto señala que los Ayuntamientos podrán establecer un recargo de *hasta* el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. Considera que concurre esta circunstancia cuando el inmueble se encuentre desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y «pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial».

Conviene insistir en que el recargo es potestativo, es decir, puede no existir (como de hecho sucede en la mayor parte de los ayuntamientos). Además, el 50 por 100 no es un porcentaje único y fijo, sino que opera como límite máximo, lo que significa que los municipios tienen libertad para aprobar recargos por cuantía inferior o muy inferior.

El recargo solo es aplicable a los inmuebles de uso residencial, circunstancia que vendrá determinada por el Catastro (Estado). Se suscita la duda de si dentro de este concepto se incluyen los garajes y trasteros, porque el art. 24 del R.D 1020/1993, de 25 de junio (normas técnicas y cuadro marco de valores de los inmuebles de naturaleza urbana), los califica como una modalidad de los inmuebles de uso residencial, lo que podría sugerir que el recargo se aplicara también a estos bienes. Pues bien, si el inmueble tiene una única referencia catastral, es decir, un único valor catastral, el recargo se aplicará sobre el inmueble en su integridad, pero si los garajes y trasteros tienen asignadas referencias catastrales específicas, diferentes de las de vivienda, entiendo que el recargo solo se podría aplicar a esta última. Varios argumentos se pueden esgrimir en favor de esta afirmación. En primer lugar, la finalidad del recargo consiste en incentivar la puesta en el mercado de vivienda desocupada para aumentar su oferta y contribuir al problema *habitacional* que sufre nuestro país. En segundo lugar, porque en otros párrafos del art. 72,4 del TRLRHL se utiliza expresamente el tér-

mino «vivienda» (p.e., al enunciar las causas de justificación). Por último, el mismo art. 24 del R.D 1020/1993, de 25 de junio, considera los garajes como modalidad de otros inmuebles distintos de los de uso residencial (p.e., los de uso industrial –2.2.1.–), lo que pone de manifiesto que el garaje no es para el Catastro un bien necesario ni exclusivo de las viviendas.

El recargo se proyecta sobre la cuota líquida del IBI, lo que significa que se aplica a una magnitud que ya ha tenido en cuenta la deducciones y bonificaciones que puedan haber minorado la cuota íntegra del impuesto.

Es necesario que el sujeto pasivo sea titular de al menos cuatro inmuebles de uso residencial. Al emplear este término (*titular*), surge la duda de si el legislador se está refiriendo solo a los propietarios o también quiere incluir a los demás titulares de derechos reales sujetos la IBI (usufructo, superficie y concesión). Es cierto que cuando se habla de titular en el ámbito jurídico normalmente se quiere hacer referencia al propietario, y también es cierto que los derechos de concesión y superficie no casan con un inmueble de uso residencial, resultando por ello inidóneos para la aplicación de este recargo, pero considero que en este caso el legislador no ha querido limitar la referida titularidad al derecho de propiedad, sino que la ha querido extender también al usufructo. A favor de su inclusión el art. 72,4 del TRLRHL señala que «el recargo se exigirá a los sujetos pasivos del tributo», y recuérdese que lo son, de forma excluyente y por este orden, el concesionario, el superficiario, el usufructuario y el propietario. Los dos primeros quedarían excluidos por resultar su derecho incompatible con el carácter residencial que se exige al inmueble, pero no así los dos últimos. Por otra parte, esta interpretación resulta más coherente con la finalidad extrafiscal del recargo, ya que también el usufructuario de una vivienda puede actuar de forma especulativa dejándola voluntariamente desocupada de forma permanente.

Los cuatro inmuebles deben ser de uso residencial, aunque no es necesario que los cuatro estén desocupados de forma permanente, siendo suficiente que lo esté uno de ellos para que pueda aplicársele el recargo. De análogo modo, tampoco es preciso que las cuatro viviendas estén ubicadas en el mismo municipio; basta con que estén situadas en territorio español, lo cual obliga a los ayuntamientos establecer una cierta coordinación entre ellos, circunstancia que actualmente no existe y que incrementa las dificultades para gestionar adecuadamente este tributo. En relación con el cómputo de los cuatro inmuebles, entiendo que hay que incluir la vivienda habitual, ya que la ley guarda silencio al respecto, y si la ley no distingue, tampoco nosotros debemos hacerlo.

La regulación legal genera situaciones difíciles de entender desde el punto de vista de la equidad. Por ejemplo, un sujeto podría poseer su vivienda habitual y dos viviendas permanentemente vacías y, como no alcanza el mínimo de cuatro, no se podría aplicar el recargo a la desocupada; en cambio, sí sería objeto de aplicación al sujeto que poseyera, además de su vivienda habitual, dos viviendas arrendadas y una desocupada, lo cual resulta contrario a la finalidad extrafiscal que pretende el recargo, ya que demuestra una mayor actitud especulativa el primer supuesto que el segundo.

Como son sujetos pasivos del IBI tanto las personas físicas, como las jurídicas y los entes carentes de personalidad jurídica regulados en el art. 35,4 de la LGT, se podrá exigir el recargo a cualquiera de estos sujetos, siempre que cada uno de ellos reúna los requisitos establecidos en la norma jurídica.

Se puede plantear algún problema de identificación de sujetos en las comunidades de bienes, o más concretamente en torno al cómputo de los inmuebles cuando una persona física sea propietaria de unas viviendas y, al mismo tiempo, pertenezca a una comunidad de bienes que sea titular de otros inmuebles. ¿Se deberán atribuir unos y otros a la persona física o solo los primeros, pero no los segundos? La respuesta depende de si se trata de una comunidad societaria ex art. 35,4 de la LGT o no. En caso afirmativo, la comunidad sería sujeto pasivo del IBI y, por tratarse de un sujeto pasivo diferente de la persona física, el requisito del mínimo de cuatro inmuebles se debería exigir a ambos sujetos por separado, es decir, por un lado, a la persona física y, por otro, a la comunidad de bienes, de tal forma que los bienes de esta última no se tendrían en cuenta a la hora de computar los de la persona física. En cambio, si la comunidad de bienes no reúne los requisitos del art. 35,4 de la LGT para ser sujeto pasivo del IBI (por tratarse, por ejemplo, de una mera copropiedad), parece razonable atribuir al copropietario los inmuebles de esa comunidad, que se sumarían al resto que posee como único titular, ya que en este caso no existe un sujeto pasivo diferente de la persona física sino un supuesto de solidaridad tributaria ex art. 35,7 de la LGT.

El recargo es un tributo periódico porque se devenga el 31 de diciembre de cada año, siempre que se mantenga la desocupación con carácter permanente. Por su propia naturaleza, necesita aplicarse sobre una obligación tributaria existente, que es la del IBI que nació el 1 de enero del mismo año natural. Esta diferencia de devengos (IBI *versus* recargo) genera algunos problemas que más tarde analizaré.

4.3. Cuantía del recargo

La segunda reforma importante que introdujo la LV se refiere a la cuantía del recargo. Antes de esa Ley, solo se preveía un recargo de hasta el 50 por 100 sobre la cuota líquida del IBI; y a partir de su entrada en vigor se establece la posibilidad de que ese recargo alcance el 100 por 100 de la cuota líquida del IBI cuando el periodo de desocupación de la vivienda sea superior a tres años.

Este porcentaje se podrá modular según el tiempo de desocupación, lo cual otorga un importante margen de libertad a los ayuntamientos, que podrían aprobar diversos recargos en función de los diferentes periodos de desocupación. Es lógico exigir a los ayuntamientos que ejerzan esta competencia con el máximo respeto al principio de proporcionalidad, obligándoles a establecer una gradación ascendente que evitara saltos bruscos en la aplicación del recargo. Desde esta perspectiva, no tendría sentido y sería impugnable aquella ordenanza que impusiera un recargo del 100 por 100 a la vivienda que llevara desocupada poco más de tres años, porque desde el momento en que el art. 72,4 del TRLRHL no configura este recargo como un porcentaje único y fijo, sino como

límite máximo, y, además, admite la existencia de diversas alícuotas en función del tiempo de desocupación, está implícitamente obligando a los municipios a aprobar tarifas *escalonadas* que respeten una razonable proporción ascendente.

La reforma introducida por la LV no se quedó ahí, sino que amplió la dimensión del recargo. Concretamente, tanto el recargo aplicable al primer supuesto (de hasta el 50 por 100) como el aplicable al segundo (de hasta el 100 por 100), podrán ser aumentados hasta 50 puntos porcentuales cuando se trate de titulares de dos o más viviendas desocupadas que se encuentren en el mismo municipio, lo que significa que en determinados casos podría alcanzar el 150 por 100 de la cuota líquida del IBI. Así, por ejemplo, este tercer recargo podría ser operativo, junto con el primero, cuando el sujeto pasivo fuese titular de su vivienda habitual y de otra arrendada en su municipio, y, además, tuviera dos viviendas desocupadas en otro municipio. Y, siguiendo con el mismo ejemplo, si uno de esos dos inmuebles llevase desocupado más de tres años, podría ser objeto de aplicación de los tres recargos. Resulta aplicable aquí lo que acabo de señalar en torno a la obligación de los Ayuntamientos de respetar el principio de proporcionalidad a la hora de configurar este recargo.

El legislador solo ha previsto expresamente la posibilidad de modular la alícuota en función del tiempo de desocupación del inmueble en el recargo aplicable al segundo supuesto (de hasta el 100 por 100), pero ha guardado silencio respecto del primer y tercer supuestos, lo que suscita la duda de si también en esos casos los ayuntamientos poseen aquella facultad. Desde el punto de vista de la equidad, sería conveniente que se atribuyera expresamente esta facultad a los otros dos casos, y que no solo se ponderara el tiempo de desocupación del inmueble sino también el mayor o menor número viviendas vacías en manos del mismo titular.

Del carácter potestativo del recargo se deduce que el Ayuntamiento puede establecer los tres, o puede establecer solo el primero, o puede establecer el primero y el segundo, o puede establecer el primero y el tercero. No cabría establecer solo el segundo o solo el tercero, porque el primero es el que configura el hecho imponible del recargo, por lo que estructuralmente ambos necesitan del primero para poderse aplicar.

4.4. Las causas de justificación

Otra importante novedad se refiere a las causas de justificación. Si el recargo es un tributo genuinamente extrafiscal, que pretende evitar conductas especulativas en materia de vivienda, no tendría sentido que se aplicara cuando tales actitudes no existieran, es decir, cuando la vivienda se encontrase permanentemente desocupada por causas justificadas.

Por tanto, cuando concurren circunstancias que obligan a su titular a tener la vivienda vacía y no trasluzcan ningún tipo de finalidad especulativa, no existe razón para que el recargo pueda aplicarse. El art. 72,4 del TRLRHL se refiere a ellas cuando exige que el inmueble esté desocupado «de forma continuada y *sin*

causa justificada», y más tarde concreta en qué consisten estas causas justificadas.

No se escapará al avezado lector que el legislador ha utilizado expresiones más propias del Derecho sancionador que del Derecho Tributario, lo cual sucede con relativa frecuencia en los tributos genuinamente extrafiscales, que emplean esta terminología para exonerar de la carga tributaria a quien actúa de acuerdo con la finalidad extrafiscal o evita aquellas conductas que se oponen a ella. Pero luego es necesario trasladar al ámbito tributario estas expresiones para discernir la clase de exoneración o beneficio fiscal al que se refieren. Entiendo que en este caso las llamadas causas justificadas operan como supuestos de no sujeción, porque son elementos configuradores del hecho imponible y, cuando aparezcan, el recargo perderá todo su fundamento.

La norma jurídica señala una lista de causas justificadas que, a pesar de ser amplia, no es cerrada o taxativa, como se deduce del tenor literal del precepto («en todo caso se consideraran justificadas...»). Por tanto, el contribuyente podría aducir otras causas no recogidas en esa lista que razonablemente también pudieran considerarse justificadas, lo cual, en caso de litigio, debería valorarlo el juez.

Concretamente establece las siguientes causas justificadas: el traslado temporal por razones laborales o de formación; el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social; el uso del inmueble como vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada; actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten la ocupación efectiva del inmueble; existencia de litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la vivienda; así como estar sujeto un inmueble de titularidad de alguna administración pública a un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento.

También constituye una causa de justificación la oferta de venta, con un máximo de un año, o de alquiler, con un máximo de seis meses, por los titulares del inmueble, siempre que se realicen en condiciones de mercado. Por tanto, no operaría la exoneración si el titular ofreciera el inmueble a precios exorbitantes, claramente ajenos al mercado. Se entiende que no se computaría el año (en caso de oferta de venta) o los seis meses (en caso de oferta de arrendamiento), a efectos del cálculo de los dos años de desocupación necesarios para que pueda aplicarse el recargo.

4.5. Facultades específicas de los ayuntamientos

El art. 72,4 del TRLRHL atribuye importantes facultades normativas a los ayuntamientos cuando establece que el recargo se aplicará a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, «de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, *conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, ...*». Por tanto, los municipios tienen facultad para añadir algunos requisitos materiales

(p.e., incluir expresamente alguna causa de justificación adicional, precisar qué se entiende por desocupación de forma continuada y cuándo esta se considera interrumpida por una ocupación ocasional o intermitente, ...), y fundamentalmente para regular las cuestiones procedimentales, que generan graves problemas de practicabilidad administrativa y cuya regulación legal apenas ha sufrido modificaciones por la LV.

Aunque el carácter de uso residencial del inmueble viene determinado por el Catastro (Estado), corresponde al ayuntamiento calificar a un determinado inmueble como vivienda desocupada con carácter permanente (art. 77,5 del TRLRHL). Para ello, se deberá observar un procedimiento en el que el ente local acredite que el inmueble responde a los indicios de desocupación establecidos en la ordenanza, entre los que podrán figurar los datos del padrón municipal y los consumos de servicios de suministros. Este procedimiento, que deberá incluir una fase de audiencia al sujeto pasivo, finalizará con un acto administrativo declarativo del carácter permanente de la desocupación. A nadie se le escapa que la implementación de este procedimiento genera muchos problemas en la práctica, tanto en lo referente a su propio desarrollo como respecto a su engarce con la posterior liquidación del recargo.

Además, se plantearán los perturbadores problemas que suelen aparecer cuando la exigencia de un tributo está condicionada al reconocimiento de una situación o cualidad en un procedimiento administrativo previo. No faltarán casos en los que el titular del inmueble haya impugnado el acto administrativo que declare desocupada la vivienda, bien por motivos formales (notificación defectuosa, falta de motivación,...), bien por causas materiales (concurrir alguna causa de justificación de la desocupación, no haber trascurrido el tiempo necesario para considerar desocupada la vivienda, haberse ocupado la vivienda recientemente, etc.), lo que supondrá que la liquidación posterior quedará condicionada al resultado de aquella impugnación.

Como ya hemos señalado, el recargo se devenga el 31 de diciembre de cada año, siempre que se mantenga la desocupación con carácter permanente. Obsérvese que su devengo no coincide con el del IBI, que es el impuesto principal sobre el cual aquel se proyecta y cuya obligación tributaria nace el 1 de enero de cada año, lo que significa que el recargo se aplicará sobre la cuota líquida del IBI del mismo año natural, aunque deba liquidarse posteriormente. En efecto, si la obligación tributaria del recargo nace el 31 de diciembre, y antes de liquidarlo es preciso que se haya declarado el carácter permanente de la desocupación respecto del ejercicio en que el recargo se devengó, necesariamente su liquidación y recaudación se deberán practicar estando ya muy avanzado el año siguiente al de su devengo. Esta asimetría en los devengos de ambos tributos conducirá a que el recargo se aplique sobre la cuota líquida del IBI del año anterior al IBI que en ese momento se esté exigiendo.

De lo anteriormente expuesto es fácil entender que los ayuntamientos que han implementado este recargo estén tropezando con importantes escollos, especialmente en lo concerniente a la sustanciación del procedimiento administrativo por el que se declara la vivienda desocupada de forma permanente, así como en lo relativo a la articulación de este procedimiento con la liquidación del recargo.

Además, una parte importante de los municipios que aprobaron este recargo hace algunos años, no han adaptado sus ordenanzas a la reforma introducida por la LV en el art. 72,4 del TRLRHL, que entró en vigor el 26 de mayo de 2023, lo que en la práctica les impide aplicar el recargo o, si lo han hecho, se exponen a hacer frente a fundadas impugnaciones. Algunos municipios se percataron de esta grave omisión e incorporaron esta reforma en las ordenanzas vigentes a partir de 2025 (p.e., Barcelona), mientras que otros optaron por suprimir el recargo (p.e. Cáceres).