

EL IMPUESTO EXTREMEÑO SOBRE SUELO SIN EDIFICAR Y EDIFICACIONES RUINOSAS*

Por D.^a M.^a ELENA MANZANO SILVA

*Becaria del Programa Nacional de Formación del Profesorado
Universitario del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología
Facultad de Derecho de Cáceres
Universidad de Extremadura*

Resumen

La Comunidad Autónoma de Extremadura ha sido sino la más, de las más prolíficas en el establecimiento de sus propios Impuestos. En este trabajo se analizan los elementos del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, una vez han sido estudiados sus antecedentes, para concluir haciendo referencia a su adecuación y respeto al resto del ordenamiento jurídico.

Abstract

The Autonomous Community of Extremadura has been very prolífica in the establishment of its own Taxes. In this work are analyzed the elements of the Tax on ground without building and ruinous constructions, once have been studied their antecedents, to conclude making reference to their adjustment and respect to the rest of the legal ordering.

* Este trabajo se incardina en el marco de un Proyecto de Investigación titulado «Retos actuales y perspectivas de futuro de la financiación autonómica en España. Régimen especial vasco», referencia SEJ2005-09257-C03-03.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PRECEDENTES DE ESTA FIGURA
- III. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE
- IV. CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO

1. INTRODUCCIÓN

El que ha sido comúnmente llamado Impuesto sobre Solares, es una figura que goza de una cierta tradición en la tributación municipal española. Su implantación en nuestro país coincide con su exigencia fuera de nuestras fronteras en países tan distintos como Francia, Argentina, Colombia, Chile, Ecuador, Perú, Senegal, Siria y Taiwán entre otros¹, denotando la preocupación por el escaso rendimiento del suelo en muy diversas áreas geográficas.

Tras la promulgación de la Constitución española en 1978 son las Comunidades Autónomas las que en función a lo dispuesto en el apartado 3.º del art. 148, podrán asumir competencias en ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

En cumplimiento de lo dispuesto en el precepto constitucional, la Comunidad Autónoma de Extremadura asume en el art. *séptimo.1.2* de su Estatuto de Autonomía² las competencias sobre las mencionadas materias. Al estar plenamente autorizada en ejercicio del poder tributario del que es titular para crear sus propios tributos³, puede mediante la exigencia de estas figuras ejecutar políticas de aprovechamiento urbanístico.

Así nuestra Comunidad Autónoma decidió establecer un Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas con la finalidad de *proporcionar una respuesta eficaz frente a la insolidaria y asocial conducta de aquellos titulares de suelo incumplidores de su deber de edificar*⁴.

El art. 47 de la Constitución española, determina que «*Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada*» recogiendo la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones necesarias y establecer las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, «*regulando el suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación*».

La especulación inmobiliaria es una práctica conocida en nuestros días, consiste en *efectuar operaciones comerciales o financieras con la esperanza de obtener beneficios*

¹ Vid. la obra de Paniagua Soto, F., *Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria: Su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos*, U.N.E.D., Madrid, 1997, págs. 201 y 202.

² Ley Orgánica 1/1983 de 25 de febrero.

³ Vid. los arts. 133.2 y 157.1.b) de la Constitución española.

⁴ Así se dispone en la Exposición de Motivos de la Ley 9/1998 de 26 de junio por la que se crea el impuesto.

*basados en las variaciones de los precios*⁵, se trata, por lo tanto, de adquirir bienes inmuebles con la finalidad de que transcurrido un determinado período de tiempo sean vendidos por un valor muy superior al de adquisición, situándose el beneficio obtenido en la diferencia entre el valor final de venta y el valor inicial de compra.

La principal consecuencia de esta práctica es, lógicamente, la subida incontrolada del precio de la vivienda en todo el territorio nacional, ejemplo de ello es el incremento del valor de los inmuebles en la Comunidad Autónoma de Extremadura en un 7,7% en el año 2005 respecto del año anterior⁶.

Como indica la Exposición de Motivos de la Ley reguladora del impuesto «*el acaparamiento de suelo, reteniéndolo en pos de la consecución de unas elevadas rentas de situación, comporta, por la elevación del coste del mismo que ello produce, un notorio encarecimiento del precio final de un bien fundamental y primordial cual es la vivienda, siendo los más afectados e incididos por esta circunstancia los ciudadanos con un nivel de rentas modesto o medio*».

El encarecimiento del suelo no afecta únicamente a las viviendas, sino que también repercute al alza el valor de los locales comerciales, provocando un gasto mucho más elevado a cualquier empresa en detrimento de la extensión de la actividad mercantil, que debe ser promovida para lograr un mayor progreso social y económico.

En este marco se hace imprescindible la articulación de un verdadero deber de edificación, al que deben someterse los titulares de terrenos no urbanizados e inmuebles ruinosos susceptibles de ser recuperados, con la finalidad de responder a la gran demanda que opera en el sector urbanístico.

Ese deber de edificación puede en principio chocar con el derecho a la propiedad privada consagrado a nivel constitucional en el art. 33 de la Carta Magna, por el que el titular de un determinado bien tiene, en principio, el «pleno» dominio sobre el mismo. Sin embargo no debemos olvidar que el derecho a la propiedad privada no es de carácter absoluto, se encuentra limitado como determina el apartado segundo del precepto mencionado, por la función social inherente al mismo.

El deber de edificar en un solar o de rehabilitar un determinado inmueble conduce a un deber de aprovechamiento urbanístico, muy similar al deber de aprovechar la tierra, remitiéndonos al objeto de una figura tributaria sobradamente conocida por la doctrina tributaria, el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas⁷. Como ha confirmado la jurisprudencia constitucional, mediante el establecimiento de estas figuras el propietario no se ve privado de las facul-

⁵ Definición dada por la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española al que se puede acceder a través de la página www.rae.es.

⁶ Según datos relativos al I.P.C. publicados por el Instituto Nacional de Estadística en la página www.ine.es.

⁷ Establecido por la Ley 8/1984 de 3 de julio, reguladora de la reforma agraria.

tades de uso y disfrute de su propiedad, sino que se le motiva a hacer un uso adecuado de la misma⁸, perfectamente amparado en la legislación vigente.

Estas son las razones principales por las que nuestra Comunidad Autónoma, en aplicación de las competencias asumidas ha decidido exigir un impuesto que tiene la finalidad de promover la edificación de solares y adecuación de viviendas ruinosas para su uso efectivo por los residentes territorio extremeño.

2. PRECEDENTES DE ESTA FIGURA

En la Novísima Recopilación de 1805 encontramos normas dedicadas a la policía de los pueblos, en las que se obligaba a los propietarios de solares con casas arruinadas a reedificar las mismas. Esas normas fueron utilizadas para la redacción de múltiples Ordenanzas Municipales a lo largo del siglo XIX⁹.

En fecha no tan lejana, el 12 de junio de 1911, entró en vigor la Ley de supresión o sustitución del Impuesto de Consumos, en la que se facultaba a los Ayuntamientos a establecer ciertos arbitrios para compensar la pérdida sufrida, entre los que destacaba el de solares, con una cuota máxima del 5% sobre el valor en venta del inmueble. El arbitrio sobre solares recibió una minuciosa y detallada regulación en el Reglamento de 29 de junio de este mismo año.

La aprobación del Estatuto Municipal el 8 de marzo de 1924 respetaba el contenido de la Ley de 1911, que permaneció invariable aún con el advenimiento de la Segunda República. El 24 de junio de 1955, el Texto Refundido y Articulado de la Ley de Régimen Local estableció tres fórmulas de gravar la propiedad del suelo, como destacó el profesor Simón Acosta¹⁰ al referirse al arbitrio sobre solares sin edificar, al arbitrio sobre solares edificados y sin edificar y a los arbitrios con fines no fiscales¹¹. El primero de ellos era el más importante y con él se mantenía el recogido por la Ley de 1911.

Junto a los indicados, la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956 y su Texto Refundido de 9 de abril de 1976, crearon un arbitrio de ordenación urbanística y un arbitrio no fiscal sobre edificación deficiente, de características similares al posterior Impuesto sobre Solares.

⁸ Vid. el Fundamento Jurídico 4.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, por la que se declara constitucional el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas.

⁹ Vid. el estudio de los antecedentes históricos del Impuesto sobre Solares realizado por Hercilla Trilla, J. M., «El Impuesto sobre Solares», en la obra colectiva *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, Valladolid, 1982, págs. 121-123.

¹⁰ Vid. el tratamiento exhaustivo que de los antecedentes históricos de esta figura realiza el profesor Simón Acosta, E., «Impuesto Municipal sobre Solares», en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987, págs. 323-326.

¹¹ La creación de arbitrios con fines no fiscales, entre los que podían tener cabida los de finalidad urbanística, planteó problemas de incompatibilidad en la exigencia del arbitrio sobre solares sin edificar. El Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 1973 anuló un arbitrio sobre la situación especial de los solares al recaer sobre los mismos terrenos gravados por el arbitrio de solares sin edificar.

El 19 de noviembre de 1975, al dictarse la Ley 41/1975 por la que se establece las Bases del Estatuto de Régimen Local¹², se regula un Impuesto sobre Solares, con el fin de unificar los arbitrios que recaían sobre ellos, derogando así los arbitrios de la Ley de Régimen Local de 1955. Los arbitrios creados por la Ley del Suelo fueron derogados de un modo peculiar, puesto que la disposición final 2.^a del Real Decreto 3.250/1976 estableció que «*quedarán sustituidos por los preceptos correspondientes incorporados a las presentes normas*».

La Orden de 20 de diciembre de 1978¹³ aprobó la Ordenanza reguladora del impuesto, aplicable en aquellos municipios que, habiendo decidido exigir el mismo, no hubieran aprobado sus propias Ordenanzas.

Los anteriores textos, excepto la Ordenanza, fueron incorporados y derogados por el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril de 1986, siendo el referente normativo que vamos a tomar puesto que era el vigente hasta la desaparición de esta figura en 1990.

El mal llamado Impuesto sobre Solares¹⁴ era exigido obligatoriamente en los municipios cuya población superase los 20.000 habitantes y en aquellos otros que hubiesen sido determinados por el gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda y Administración Territorial. En el resto de municipios su exigencia era de carácter potestativo.

Bajo la denominación Impuesto sobre Solares se englobaban dos figuras en atención a las características del suelo gravado y fundamentalmente a la finalidad que se perseguía mediante su imposición, por un lado la que recaía sobre aquellos terrenos que teniendo la calificación de solares no se encontrasen edificados o solo existiesen construcciones insuficientes, provisionales, paralizadas, ruinosas o derruidas, siempre que fuesen aptos para la edificación¹⁵, y por otro el suelo

¹² En esta materia no entró en vigor hasta el 1 de enero de 1977, tras la promulgación del Real Decreto 3.250/1976 de 30 de diciembre.

¹³ Dictada en cumplimiento de lo dispuesto por el Real Decreto Ley 15/1978 de 7 de junio.

¹⁴ Simón Acosta, E., indica refiriéndose a este extremo que «*La denominación legal del impuesto que nos ocupa no tiene una exacta correspondencia con su contenido: no estamos propiamente ante un impuesto sobre solares, sino que su objeto de gravamen es más amplio, ya que se grava el suelo urbano y el urbanizable programado*». «Impuesto municipal...», *op. cit.*, pág. 329. En la misma posición se sitúa Merino Jara, I., al entender que con esta denominación se designa como el todo a una sola de las partes sobre las que recae, «Impuestos municipales sobre Solares y Publicidad», en *Impuestos*, tomo II, 1989, pág. 382.

¹⁵ Así lo disponía la letra a) del art. 333.1 del Real Decreto legislativo 781/1986 de 18 de abril. Como señaló el profesor Simón Acosta, E., eran necesarios dos requisitos para que se produjese el aspecto material del hecho imponible del impuesto sobre solares en su modalidad de impuesto urbanístico, por un lado, la existencia de un solar y por otro, que el solar no estuviese convenientemente edificado. Vid. «El Impuesto municipal sobre Solares», en la obra colectiva *Organización Territorial del Estado. Administración Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, pág. 2.593.

urbano y el urbanizable programado estando o no edificados, siempre y cuando no tuviesen la condición de solar¹⁶.

Así se podía afirmar que bajo esa generalidad se incluían dos figuras muy distintas, por un lado, el «Impuesto urbanístico», en el que junto a la finalidad recaudatoria propia de cualquier tributo, adquiriría una especial relevancia la labor de estimulación y fomento a la edificación, penalizando la retención de los solares, y por otro, el «Impuesto sobre el suelo»¹⁷, con una fin principalmente recaudatorio al recaer sobre los terrenos indicados con independencia de que estuviesen o no edificados, pretendiendo simplemente proporcionar ingresos al Ayuntamiento en que se exigía¹⁸.

Los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes eran los propietarios, usufructuarios, enfiteutas y demás censatarios, cuando el censo fuese perpetuo o por tiempo indefinido. También reunían esta condición los titulares de un derecho real de superficie y los titulares del dominio directo, cuando el censo fuese temporal¹⁹.

Podían disfrutar de los beneficios tributarios, aplicables a la entonces exigida Contribución Territorial Urbana, solicitando al Ayuntamiento correspondiente su reconocimiento. Comprobaremos como son múltiples las remisiones a las normas en que se contenía la legislación aplicable a la Contribución Territorial Urbana, esta remisión fue criticada por el profesor Simón Acosta al entender en su momento que *«no es técnicamente correcta, ya que falta entre ambos tributos la homogeneidad precisa para que sus normas resulten intercambiables. Para que el reenvío resultase aceptable sería necesario, al menos, que uno y otro impuesto tuvieran el mismo objeto imponible o el mismo fundamento jurídico»*²⁰.

La base imponible del impuesto la constituía el valor que correspondiese a los terrenos a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en el momento del devengo, en el caso en que se tratase de construcciones insuficientes sería la parte proporcional del valor del terreno que correspondiese a la diferencia entre los mínimos establecidos y el volumen o altura construidos. Sobre esa base liquidable se aplicaban ciertas reducciones que como adelantába-

¹⁶ En función a lo establecido en la letra b) del precepto indicado en la nota inmediatamente anterior.

¹⁷ Distinción efectuada por Simón Acosta, E., en «El impuesto municipal...», *op. cit.*, págs. 329-330.

¹⁸ Martín Casares, C., efectúa un minucioso estudio de los orígenes de esta modalidad situándolo en el art. 188 bis de la Ley 19/1975 de 2 de mayo, de reforma de la Ley del Suelo en el que se establecía que: *«Para fomentar la edificación con arreglo al planeamiento, los Ayuntamientos podrán someter a gravamen los terrenos que estén calificados como urbanos o urbanizables programados o vayan adquiriendo esta última condición, aún cuando estén edificados y siempre que no tengan la condición de solar»*. El contenido de este precepto no se recoge hasta el Real Decreto 3.250/1976 de 30 de diciembre, que es el texto originario de esta figura. «La tributación de los sistemas generales urbanísticos en el Impuesto municipal sobre Solares», en *Impuestos*, tomo II, 1986, pág. 626.

¹⁹ Merino Jara, I., «Impuesto municipal sobre...», *op. cit.*, pág. 395.

²⁰ Simón Acosta, E., «Impuesto municipal...», *op. cit.*, pág. 345.

mos eran las previstas para la Contribución Territorial Urbana, y una vez realizada la operación eran las respectivas Ordenanzas las que determinaban el tipo de gravamen a exigir, dentro de unos límites establecidos²¹.

Obtenida la cuota tributaria, se preveía la aplicación de una serie de deducciones establecidas para la Contribución Territorial Urbana.

Con la finalidad de facilitar la exigencia del impuesto, los Ayuntamientos estaban obligados a formar un registro municipal de solares y terrenos sujetos²², en el que se especificaba quién era el titular de los mismos, cuál era la situación, clasificación urbanística, extensión superficial y los valores base de los mismos, junto a, en el caso en que correspondiese, los beneficios tributarios susceptibles de aplicación.

La entrada en vigor de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Ley 39/1988 de 28 de diciembre, el 1 de enero de 1990 supuso la derogación del Impuesto municipal sobre Solares²³, sustituyendo la imposición sobre los bienes de naturaleza inmobiliaria por un impuesto acuñado bajo esta denominación, y cuya exigencia perdura en nuestros días, el I.B.I.

El Impuesto municipal sobre Solares, en su modalidad de «Impuesto urbanístico» puede ser parcialmente considerado el antecedente de la figura objeto del presente estudio, el Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas exigido por la Comunidad Autónoma de Extremadura, pasándose a llamar habitualmente como su precursor, Impuesto sobre Solares. De este modo, nuestra Comunidad Autónoma cubre el vacío impositivo dejado tras la derogación del tributo municipal analizado con anterioridad.

²¹ Así lo establecía el art. 343 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986. En la modalidad de impuesto urbanístico, los tipos oscilaban entre el 1,5% y el 6%, y eran progresivos en función del tiempo que el solar permanecía sin edificar o con edificaciones insuficientes, provisionales, paralizadas, ruinosas o destruidas. En la modalidad de impuesto sobre el suelo, el tipo no podía ser inferior al 0.50% ni superior al 6%, y se planteaba la duda acerca de su progresividad, si bien en función a lo dispuesto en el 343.2 del Texto Refundido se entendía que también disfrutaba de esta condición.

²² En función a lo establecido en los arts. 248 y 349 del Texto Refundido de 18 de abril de 1986.

²³ Como señala Merino Jara, I., no prosperaron las Enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles recogiera en cierta medida el contenido del Impuesto sobre Solares en orden a conseguir las finalidades urbanísticas que con éste se intentaban conseguir, que pretendían establecer un recargo entre un 20 y un 50% sobre la cuota, aplicable a los inmuebles construidos en contra de la legalidad urbanística hasta su legalización, a los solares sin edificar sitios en suelo urbano y a los terrenos fraccionados en contra de la legislación agraria, mal estado ornamental y otras deficiencias que hiciesen conveniente una reparación o rehabilitación. «Impuesto municipal sobre...», *op. cit.*, pág. 381. En un estudio posterior realizado por los profesores Checa González, C. y Merino Jara, I., fundado en la entrada en vigor de la Ley 51/2001 de 27 de diciembre, mediante la cual se acomete la más amplia reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, indican que finalmente se recogió en el art. 73.4 párrafo tercero la posibilidad de que los Ayuntamientos estableciesen un recargo de hasta el 50% sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el caso en que se gravase un bien inmueble de uso residencial que se encontrase desocupado con carácter permanente. *Vid. La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, págs. 95-97.

3. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE

El Impuesto sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas se crea mediante la Ley 9/1998 de 26 de junio de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Extremadura y completa su regulación a través de su Reglamento aprobado por Decreto 111/2004 de 28 de junio de 2004.

Tras varias modificaciones²⁴, la más esperada ha sido la llevada a cabo por la Ley 8/2005 de 31 de diciembre, de modificación de los tributos propios y cedidos de nuestra Comunidad. El adjetivo «esperada» referido a las modificaciones efectuadas se introduce porque la reforma de parte del articulado del impuesto fue acordada con anterioridad, en seno de una Comisión bilateral Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura como veremos a continuación.

Contra el impuesto sobre solares se interpuso el 28 de octubre de 1998 un recurso de inconstitucionalidad²⁵, promovido por el Presidente del Gobierno. Admitido a trámite por Providencia de 10 de noviembre de 1998, se acordó la suspensión de la vigencia del tributo controvertido hasta que el Auto 72/1999, dado el 23 de marzo de 1999, acordó levantar la suspensión²⁶.

El 26 de mayo de 2005 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 9 de mayo de 2005, de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, por la que se establecía el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura, así como sus nuevas normas de organización y funcionamiento.

La Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Extremadura en su reunión celebrada el día 13 de abril de 2005 adoptó un Acuerdo mediante el cual se instaba la retirada de varios recursos de inconstitucionalidad presentados tanto por la Administración General del Estado como por la Junta de Extremadura²⁷.

²⁴ Las modificaciones llevadas a cabo sobre la Ley originaria del impuesto sobre solares se han producido por: la Disposición Adicional 4.ª de la Ley 5/2001, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2002. La Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura. La Disposición Adicional 5.ª de la Ley 7/2003, de 19 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2004.

²⁵ Recurso número 4487/1998.

²⁶ El Tribunal decide levantar la suspensión del impuesto acordada, fundándose en una consolidada jurisprudencia constitucional recaída en estos incidentes de suspensión, indicando que *es necesario ponderar, de un lado, los intereses en presencia, tanto el general y público como el particular o privado de terceras personas afectadas, y, de otro, los perjuicios de imposible o difícil reparación que se sigan del mantenimiento o levantamiento de la suspensión. Una ponderación que debe efectuarse mediante el estricto examen de las situaciones de hecho creadas por las normas discutidas y al margen de la viabilidad de las pretensiones que en la demanda se formulen*. Realizada esta ponderación entiende que no hay suficientes causas que mantengan la suspensión del tributo.

²⁷ En el B.O.E. de 25 de octubre de 2005, se informó que por Auto de 11 de octubre de 2005 el Tribunal Constitucional había acordado tener por desistido al Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, en el recurso de inconstitucionalidad núm. 4487-1998, interpuesto

De entre los contemplados, la Administración General del Estado, llevó a cabo los trámites necesarios para promover el desistimiento del recurso interpuesto contra el Impuesto sobre Solares, a cambio de la modificación, con anterioridad a enero de 2006, de varios artículos cuestionados, fundándose en su necesaria adecuación a lo dispuesto en la Ley General Tributaria²⁸.

Cumpliendo el compromiso contraído se han hecho efectivas los cambios acordados a través de la Ley de reforma de tributos propios y cedidos antes aludida, sobre la base de las modificaciones efectuadas y del texto del articulado vigente a día de hoy, procedemos a efectuar un análisis normativo de la referida figura tributaria.

El Impuesto sobre Suelo sin Edificar es un tributo de carácter directo, real, progresivo y subjetivo, con finalidad primordialmente extrafiscal²⁹. Se aplicará en todo el territorio de Extremadura, con la excepción de aquellos municipios,

contra la Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, del Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, declarando extinguido el proceso.

²⁸ Se acordó la modificación de los arts. 21.4 y 25.3 de la Ley creadora del impuesto. El art. 21.4 en su redacción original indicaba que: «La imposición de sanciones tributarias se realizará siempre en expediente independiente y separado de cualquier otro que por este impuesto eventualmente se pudiese incoar, y en él habrá que darse, en todo caso, audiencia al interesado». Con la modificación acordada queda del siguiente modo: «La imposición de sanciones tributarias se realizará previa la tramitación del correspondiente procedimiento sancionador en la forma prevista en la Ley General Tributaria». El art. 25.3 estaba redactado en los términos siguientes: «La Consejería de Economía, Industria y Hacienda de la Junta de Extremadura procederá a reembolsar el coste de los avales aportados, en su caso, como garantía para suspender la ejecución de una deuda tributaria de este impuesto, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa, y dicha declaración adquiera firmeza. Esta medida se extenderá, en la forma que reglamentariamente se establezca, a otros gastos incurridos en la prestación de garantías diferente de la mencionada». Con la modificación acordada se redactó así: «La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Extremadura reembolsará el coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria en los términos establecidos en la Ley General Tributaria».

²⁹ La consecución de fines no meramente recaudatorios mediante el establecimiento de tributos es a día de hoy una noción plenamente asumida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. (R.T.C. 1987/37, R.T.C. 186/1993, R.T.C. 168/2004 entre otras). Es de destacar la posición de Checa González, C., cuando afirma que «el impuesto tiene necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal clásica, para distinguirla del neoliberalismo posterior, en la cual únicamente iba orientado a funciones recaudatorias, y tiene por el contrario, que atender nuevas finalidades, lo que, además, viene exigido, en el caso español, por la Constitución, ya que el principio de instrumentalidad de la imposición recoge y proyecta en ella de forma clara y nítida, desprendiéndose de la misma que la imposición se contempla como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica... haciéndose pues, patente, que en el estado social y democrático de derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos, o el aparato público, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad para lo cual el sistema tributario es un instrumento más de transformación social»; *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 18. La actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre recoge en el epígrafe 1 de su art. 2 el posible uso de los tributos como mecanismos idóneos para llevar a cabo fines no meramente recaudatorios, al disponer que: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

entidades locales y pedanías cuya población de derecho, en la fecha del devengo, sea inferior a 10.000 habitantes.

Como su propio nombre indica puede efectuarse una distinción en atención al bien sobre el que recae, por un lado la titularidad de los terrenos situados en Extremadura que, aún teniendo como destino natural la edificación³⁰, no lo estén, y por otro la propiedad de las edificaciones sitas en territorio de la Comunidad que, habiendo sido declaradas en ruina, no hayan sido objeto de sustitución o de rehabilitación.

La determinación del hecho imponible cuando se trata de la falta de edificación de solares, pasa por efectuar una distinción en atención a la condición del suelo en que se encuentre radicado el solar, de tal modo que éste se entenderá producido:

1. Para los situados en suelo edificable³¹, cuando en el plazo de 5 años desde que adquirieron la condición de edificabilidad no se haya llevado a efecto la correspondiente edificación.
2. Para aquellos terrenos situados el suelo urbanizable³², cuando en el plazo de cuatro años no se haya procedido a su completa edificación.

Este plazo se contará desde que finalice el tiempo fijado³³, bien en las bases orientativas del planeamiento, bien en el específico Programa de Ejecución aprobado por la Administración actuante, sin que se haya procedido a su completa

³⁰ La determinación de cuándo un determinado terreno tiene como destino natural la edificación es un cuestión controvertida y que plantea dudas que en gran parte de los casos han de ser resueltas por la práctica diaria de Tribunales. En general, puede afirmarse que para que proceda la exigencia del impuesto, los terrenos deben ser desaprovechados por su titular, ya que en ocasiones pueden cumplir un fin distinto a la edificación pero que resulta imprescindible para el que ostenta el dominio sobre los mismos, como pone de relieve la S.T.S.J. de Extremadura 23/2006, de 19 de enero en la que se determina que la Administración Tributaria debe concretar el alcance y condiciones de uso de la parcela y no limitarse a una mera constatación de la titularidad catastral, puesto que como sucede en el caso analizado las parcelas con destino a uso industrial puedan tener una finalidad específica de servir a un uso que no requiera una edificación en sentido técnico.

³¹ La condición de suelo edificable viene determinada por el art. 4.1 de la Ley analizada, entendiéndose como tal a «*las superficies de suelo urbano aptas para la edificación, de acuerdo con el instrumento normativo de planeamiento urbano, que cuenten con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, debiendo tener estos servicios características adecuadas para servir a la edificación que sobre ellos exista o se haya de construir. También se considerarán urbanos los terrenos que tengan su ordenación consolidada por ocupar la edificación al menos la mitad de los espacios aptos para la misma según la ordenación que el planeamiento general establezca.*»

³² El carácter de suelo urbanizable deviene por exclusión de los restantes tipos de suelo como indica el reiterado art. 4 de la Ley reguladora del impuesto: «*Tendrá la consideración de urbanizable el suelo que no tenga la condición de urbano o de no urbanizable y que pueda ser objeto de transformación en los términos establecidos en la legislación urbanística y el planeamiento aplicable.*». En todo caso, se estará a las definiciones y precisiones sobre la clasificación del suelo establecidas en el art. 8 y siguientes de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura.

³³ La concreción de los plazos referidos es un elemento esencial del hecho imponible que ha de ser tomado por la Administración a la hora de proceder a la exigencia del gravamen, no basta

transformación como urbano en los términos previstos en la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, salvo que concurren supuestos de fuerza mayor.

En el caso de edificaciones ruinosas, se entenderá realizado el hecho imponible cuando no se haya solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación en el plazo de cinco años contado desde que se produjo la resolución administrativa de declaración en ruina.

Con la finalidad de delimitar aún más el contenido del hecho imponible, se incluyen unos supuestos de no sujeción en los arts. 2 y 3 del Reglamento del impuesto.

En el caso de que se trate de suelo urbano, no se entenderá realizado el hecho imponible, aún cuando no se haya procedido a la completa edificación en el plazo de cinco años, en aquellos terrenos que el Plan Municipal califique como suelo urbano pero en los que su nivel de dotaciones públicas existentes no comprenda todos los servicios precisos mínimos a que se refiere el art. 4.1 de la Ley del Impuesto³⁴.

En relación con el suelo urbanizable tampoco se entenderá realizado el hecho imponible, cuando concorra cualquiera de los siguientes supuestos:

1. No obtener la autorización administrativa preceptiva para la transformación del suelo, una vez aprobado el Programa de Ejecución.
2. No gozar de la autorización para edificar simultáneamente a la ultimación de la urbanización, a que se refiere el art. 31.4 de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura.
3. Cuando las actuaciones urbanizadoras no sean realizadas con participación del propietario del suelo, es decir, que la iniciativa del Programa de Ejecución se formule, de acuerdo con lo previsto en el art. 120 de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, por:
 - a) Los municipios o cualquiera de los organismos o entidades de ellos dependientes o de los que formen parte.
 - b) La Administración Regional de la Comunidad Autónoma de Extremadura o cualquiera de los organismos o entidades, públicos o privados, de ella dependientes o adscritos a la misma o de los que forme parte.
 - c) Las restantes Administraciones públicas.
 - d) Los particulares no propietarios de los terrenos.

con limitarse «a reflejar la identificación catastral del terreno y su titularidad» como remarca la S.T.S.J. de Extremadura 70/2006, de 30 de enero.

³⁴ Vid. nota al pie núm. 28.

Como cláusula de cierre y para evitar situaciones de difícil o injusta exigibilidad del impuesto, se hace referencia a la posibilidad de que por causas no imputables al titular del suelo, y bajo la correspondiente acreditación, resulte imposible proceder a la completa edificación en el plazo de cuatro años, a contar desde que finalice el tiempo fijado, bien en las bases orientativas del planeamiento, bien en el específico Programa de Ejecución.

Con el fin de acreditar la no sujeción al impuesto, el propietario deberá aportar ante el órgano encargado de la gestión una certificación expedida por el Ayuntamiento del municipio donde se ubique el terreno, en el que conste de forma indubitada su identificación y que el mismo no es apto para la edificación.

En relación con las exenciones, distinguidas de los supuestos de no sujeción en que en este caso sí se produce el hecho imponible del impuesto y a pesar de ello la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria³⁵, se contempla el establecimiento de un conjunto de carácter subjetivo fundadas, por lo tanto, en la propia naturaleza del sujeto pasivo, al favorecer a las Administraciones Públicas, sus organismos autónomos, así como las empresas públicas íntegramente participadas de unas y de otros destinadas a obras de urbanización o construcción de viviendas.

Asimismo estarán exonerados del pago por este concepto los titulares de bienes sujetos al impuesto cuando la base imponible correspondiente a la totalidad de los territorios situados en el mismo municipio sea inferior a 12.000 euros³⁶, y/o cuando la superficie de cada uno de ellos sea inferior a 100 metros cuadrados.

³⁵ Art. 22 de la Ley General Tributaria.

³⁶ En ocasiones es difícil determinar cuándo nos encontramos ante un supuesto de no sujeción o ante una exención, dificultad a la que se enfrentan los Tribunales. *Vid.*, en este sentido, la crítica que, para un supuesto concreto, realiza Cebriá García, M., con respecto a bienes inmuebles propiedad de la Diócesis Coria-Cáceres «La sentencia objeto de este comentario resuelve, sin embargo, reconociendo el derecho a la «no sujeción» de la Diócesis al impuesto, en lugar de reconocer el derecho a la «exención», aunque se fundamenta en el art. IV.1.B) del A.A.E... hay que destacar que hay una confusión conceptual ya que no se trata de un supuesto de no sujeción en los que, pese a la apariencia, no surge el hecho imponible, supuestos que están regulados en el art. III del A.A.E. y ninguno es aplicable al caso de autos; se trata de un supuesto de exención en el que se produce el hecho imponible –lo cual no se pone en duda en las actuaciones–, pero en el que la ley –en este caso el art. IV.1.B) del A.A.E.–, excluye del deber de pagar el tributo u obligación tributaria», («La exención de las entidades de la iglesia católica del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de Extremadura de 17 de enero de 2006»), en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, núm. 22, 2005. El art. 8 del Reglamento del impuesto modifica los límites de la exención establecida en el art. 5.3.a) de la Ley, elevando la cantidad de 6.100 euros a 12.000 euros. La posibilidad de que reglamentariamente puedan efectuarse este tipo de modificaciones en las exenciones ha sido comentado por el Dictamen del Consejo Económico y Social (C.E.S.) de Extremadura, sobre el Anteproyecto de la Ley Fiscal Complementaria de esta Comunidad, aprobado el 31 de mayo de 2002, al indicar que: «No obstante lo anterior y dado que los límites de valor y superficie y la acreditación de las circunstancias para disfrutar de las exenciones se pueden cambiar y se establecerán (respectivamente) de forma reglamentaria, dejamos constancia de que se introduce una nota de incertidumbre que este Consejo no considera deseable, por cuanto se puede estar conculcando con ello el principio de reserva de ley».

Igualmente, gozarán de exención las personas físicas que adquieran un bien sujeto al impuesto con la finalidad de construir su vivienda habitual, concedida con carácter provisional y condicionada a la acreditación de tal circunstancia. Para el reconocimiento de este beneficio bastará que el obligado consigne en la declaración de cada uno de los ejercicios correspondientes que el bien está destinado a la construcción de su vivienda habitual, una vez terminada la misma el contribuyente deberá habitarla de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses, salvo que:

- a) Se produzca el fallecimiento del contribuyente.
- b) Concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

Junto a las indicadas, se contempla la posibilidad de que las Leyes anuales de Presupuestos establezcan excepciones geográficas en atención a la disponibilidad de suelo no especulativo, especialmente en aquellos municipios en los que la emigración, la mortalidad o la abundancia de suelo urbano hagan innecesaria la edificación de nuevas viviendas³⁷.

Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, los propietarios, usufructuarios con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina sitios en el territorio de Extremadura, que incurran en los presupuestos exigidos por el hecho imponible.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 1 del art. 5 de la Ley en relación con las exenciones, se consideran sujetos pasivos a las Administraciones Públicas y sus organismos autónomos así como a las empresas públicas de unas y otros destinadas a obras de urbanización o construcción de viviendas. Si la ejecución del planeamiento urbanístico se desarrollase por el sistema de compensación, y la Junta de Compensación hubiese asumido expresamente el deber de edificar, el sujeto pasivo del impuesto será dicha Junta en los supuestos en que su conducta hubiera generado la realización de alguno de los hechos imposables del mismo.

En calidad de sustitutos del contribuyente, si no coincidieran con los propios contribuyentes, aparecerán quienes materialmente vayan a efectuar, o estuviesen realizando, las obras de edificación³⁸.

³⁷ Calvo Vérguez, J., se plantea la posible aplicación y efectos del mandato constitucional contenido en el art. 134.7, mediante el cual se prohíbe la creación de tributos o la modificación de elementos esenciales de los mismos sin previa habilitación legal a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas. *Vid. Reserva de Ley Estatal y Autonomía Tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006, págs. 144 y ss.

³⁸ A este respecto el Dictamen del C.E.S. indicado con anterioridad ha dispuesto que: «no alcanzamos a entender la consideración como sustituto del contribuyente al constructor que vaya a efectuar o estuviese

Tratando de asegurar el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria, los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Extremadura. El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Junta el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha en que tuvo lugar el mismo. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada.

La enajenación de fincas no modificará la situación de su titular, quedando el adquirente subrogado en el lugar del anterior propietario en los derechos y deberes vinculados al proceso de urbanización y edificación, así como en los compromisos que, como consecuencia de dicho proceso, hubiere contraído con la Administración urbanística competente.

La base imponible del impuesto estará constituida por el valor catastral de los terrenos no edificados o de los terrenos con edificación declarada en ruina, independientemente de cuál sea la valoración que a efectos urbanísticos tengan dichos solares o terrenos en función del aprovechamiento urbanístico que los titulares de los mismos tengan reconocido. Si carecieran de valor catastral o éste no hubiere sido notificado al titular, se tomará como base imponible el 50% de aquél porque deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para los terrenos destinados a uso industrial y dotacional, la base imponible estará constituida por el 50% de su valor catastral.

El tipo inicial al que será gravada la base imponible será del 10%, éste se incrementará anualmente en un punto si los obligados por el impuesto no acometieran las obras cuya ausencia da lugar a esta exacción hasta llegar al máximo del 20%, no incrementándose en lo sucesivo. De este modo se conjuga perfectamente la cuantía que va a ser abonada en concepto de este impuesto con la ausencia de edificación o rehabilitación, cuanto más tiempo transcurra hasta que se haga efectivo el deber de edificación que deben cumplir los sujetos pasivos, mayor será la cuota resultante. Si el punto máximo es del 20% y se parte de un 10% inicial que se incrementa en un punto anualmente, se alcanzará el tipo mayor una vez hayan transcurrido diez años desde la primera exigencia del tributo, período sobradamente suficiente para tomar conciencia de la necesaria edificación.

Una vez calculada la cuota conforme a lo indicado con anterioridad podrán disfrutar de una bonificación del 95%:

realizando ya las obras de edificación», cuestionando así la condición atribuida a un sujeto completamente ajeno al legítimo propietario, que únicamente presta un servicio que le ha sido encomendado. Se entiende así excesiva la obligación impuesta al mismo.

- a) Las personas físicas titulares de suelo edificable que carezcan de los necesarios medios económicos para cumplir adecuadamente las diversas exigencias derivadas del deber de edificar.
- b) Los propietarios de edificaciones declaradas administrativamente en situación de ruina, que no dispongan de medios económicos bastantes para proceder a la rehabilitación, o a la sustitución, de dichas edificaciones.
- c) Las entidades jurídicas sin fines lucrativos que persigan intereses generales, siempre y cuando sean titulares sólo y exclusivamente de un único solar en la Comunidad Autónoma de Extremadura. En caso contrario, no gozarán de las deducciones establecidas en el presente artículo en ninguno de los solares que sean de su titularidad.

La aplicación de estas bonificaciones deberá solicitarse a la Consejería de Economía, Industria y Comercio de la Junta de Extremadura. Estos beneficios tributarios únicamente serán aplicables siempre y cuando no se superen los siguientes límites en los términos definidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.):

- a) Rendimientos brutos del trabajo inferiores a 24.000 euros.
- b) Rendimientos del capital, actividades económicas y ganancias patrimoniales que no superen conjuntamente la cuantía de 9.000 euros.

En el caso de tributación conjunta a efectos de la Ley del I.R.P.F., los anteriores límites serán, respectivamente, de 48.000 y 18.000 euros.

La mencionada Consejería resolverá, de forma motivada, sobre el otorgamiento o denegación de tal petición, quedando en suspenso el ingreso de este impuesto hasta tanto recaiga resolución definitiva.

La concesión de la bonificación quedará subordinada a que el peticionario de la misma no llegue a disponer de medios económicos de la suficiente cuantía para hacer frente a las obligaciones impositivas dimanantes de este impuesto, en caso contrario el beneficio tributario se revocará, previo expediente instruido al efecto y tramitado con audiencia del interesado, y éste habrá de proceder al pago de la cuota tributaria y de los respectivos intereses de demora.

El período impositivo coincide con el año natural devengándose el impuesto el 31 de diciembre de cada año.

Con la finalidad de lograr un adecuado funcionamiento de la gestión del impuesto, se establece un deber de colaboración³⁹ de las Administraciones actuantes

³⁹ Este deber general de colaboración es considerado como un elemento clave para el buen funcionamiento del Estado de las Autonomías, en cuanto constituye en palabras del Tribunal Constitucional un medio para realizar «un adecuado equilibrio entre el respeto de las autonomías regionales y la necesidad de evitar que éstas conduzcan a separaciones o compartimentos estancos que desconozcan la propia unidad del sistema» (S.T.C. 104/88, F.J. 4.º). Aparece así este principio como una modulación de la

en materia de urbanismo, concretado en la obligación de las Administraciones Locales de Extremadura, o, en su caso, los órganos de la Administración autónoma extremeña, actuantes, de notificar a la Consejería de Economía, Industria y Hacienda de la Junta de Extremadura, en el plazo de diez días desde que tomen el acuerdo, la iniciación del expediente declarativo del incumplimiento de deberes urbanísticos, siempre que los mismos puedan llegar a ser constitutivos de un hecho imponible de este impuesto, mencionándose en citada notificación el propietario o propietarios afectados, la referencia catastral del solar o del terreno sobre el que se asienta una edificación que pueda llegar a ser declarada en ruina, y el concreto deber urbanístico que se considere puede haber sido incumplido.

Una vez recaída la correspondiente resolución en el expediente declarativo del incumplimiento de deberes urbanísticos, se deberá notificar en el plazo de diez días a la Consejería, el contenido concreto de la resolución recaída, y si ésta es o no firme en vía administrativa, junto a las circunstancias identificativas del propietario o propietarios afectados, la referencia catastral del solar, o del terreno con edificación declarada en ruina, y el específico deber urbanístico que se considera se ha infringido, y así se ha declarado.

Además, las Administraciones Locales comunicarán de oficio en el mes de enero de cada año a la Junta de Extremadura las siguientes referencias de los inmuebles incluidos en el Registro Municipal de Solares que con carácter administrativo deben crearse en todos los municipios de más de 10.000 habitantes⁴⁰:

- a) Relación de solares con indicación de la fecha en la que han adquirido la condición de edificables.
- b) Relación de edificaciones sobre las que se haya dictado resolución administrativa de declaración de ruina.
- c) Relación de todos los proyectos de urbanización autorizados en el suelo urbanizable, con indicación de las fincas afectadas y del plazo de vigencia establecido en el correspondiente programa de ejecución.

La titularidad de la competencia para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de este impuesto corresponde en exclusiva a los órganos competentes de la Consejería de Economía, Industria y Comercio de la Junta de Extremadura,

independencia y separación de las instancias estatal y autonómica en el ejercicio de los poderes que le corresponden, exigiendo que en el desempeño de las funciones que les son propias éstas mantengan unas relaciones determinadas que en general pueden designarse como «relaciones de colaboración». Estas relaciones de colaboración en las que se manifiesta ese deber general de origen jurisprudencial se hacen efectivas básicamente a través de dos mecanismos, la coordinación y la cooperación.

⁴⁰ La dificultad de crear un Registro de esta naturaleza ha sido puesta de manifiesto en la obra de Alemany Climent, S., *Registro municipal de solares y edificios a rehabilitar en la Comunidad Valenciana*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.

como no podría ser de otro modo en virtud de lo dispuesto en el apartado primero de art. 19 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), Ley 8/1980 de 22 de septiembre, en el que se establece que:

«La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponde a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo».

Una vez han sido analizados los preceptos que comprenden la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre solares, pasamos de forma muy breve a analizar los puntos sobre los que se sostenía la crítica de constitucionalidad del tributo, para posteriormente señalar ciertas cuestiones del articulado del impuesto que pueden ser mejoradas.

4. CONSTITUCIONALIDAD

Como ya adelantábamos al inicio de este estudio, el Abogado del Estado cuestionaba la adecuación del impuesto al ordenamiento jurídico vigente mediante la interposición de un recurso de inconstitucionalidad. Sus argumentos giraban en torno a lo que puede definirse como un clásico en materia de vulneración de los límites establecidos al poder tributario autonómico, la violación del principio de separación de ordenamientos tributarios⁴¹ contenido en los apartados 2.º y 3.º del art. 6 de la L.O.F.C.A. Fundamentalmente se alegaba la quiebra de lo dispuesto en el apartado 3.º, en el que se recoge que:

«Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

De la lectura de este precepto, se deriva que puede establecerse un tributo autonómico sobre materias reservadas a las corporaciones locales siempre que se reúnan las siguientes condiciones:

⁴¹ Calvo Ortega, R., acuña esta denominación y lo clasifica como uno de los principios específicos del Ordenamiento autonómico junto a los principios de territorialidad y no interferencia económica; estos principios específicamente tributarios se enuncian junto al principio de solidaridad y al principio de coordinación, constituyendo así el conjunto de principios específicos del ordenamiento regional. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 8.^a ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 477 y 478.

1. Haya sido previsto así por la legislación de régimen local⁴².
2. Se establezcan medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las corporaciones para que no vean reducidos sus ingresos ni sus posibilidades de crecimiento futuro.

El Abogado del Estado partía de la premisa de que el Impuesto sobre Solares recaía sobre una materia reservada a las Corporaciones Locales⁴³, la gravada por el I.B.I., **la riqueza inmobiliaria, representada por la titularidad de bienes inmuebles**⁴⁴. **En tanto en cuanto no se daban las exigencias apuntadas para legalizar la supuesta invasión de la materia reservada, se entendía que existían elementos materiales de riqueza gravados de forma simultánea por un impuesto local y otro autonómico**, sufriendo, *sin duda, una sobrepresión fiscal que determinará o puede determinar su retracción o estancamiento*⁴⁵ y que pretende ser evitada por el contenido del precepto aludido.

La materia imponible gravada por el I.B.I. es la mera manifestación de riqueza inmobiliaria, mientras que la adoptada por el Impuesto sobre Solares es la no ejecución de la edificación de un solar o de una vivienda ruinosas. No se gravan los solares o las viviendas por su mera titularidad, puesto que de ser así resultarían gravados todos los bienes que reuniesen esta condición, sino por hacer efectivo el mandato constitucional de regulación del suelo para evitar la especulación y dotar al mercado inmobiliario de una mayor cantidad de inmuebles que satisfaga la amplia demanda.

⁴² A este respecto el Abogado del Estado remarca que en la entonces vigente legislación estatal de Régimen Local *sólo se ha habilitado o previsto dos casos: el primero de ellos, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; la habilitación se contiene en la Disposición Adicional Quinta (apartados 1 al 5) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Ley 39/ 1988 de 28 de diciembre... En segundo lugar, por la Ley 18/1991 de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al introducir un nuevo apartado 6 a la Disposición Adicional Quinta de la L.H.L., con la siguiente redacción: asimismo, y conforme al art. 6.3 a que se refiere el apartado 1 anterior, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca» como se dispone en el fundamento de derecho I del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley de la Asamblea extremeña por la que se establece el Impuesto sobre Solares.*

⁴³ Tesis apoyada por Alonso González, L. M., que tras realizar un examen del Impuesto sobre Solares desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria y desde el ámbito competencial, concluyendo la plena adecuación de la figura a lo apuntado, determina que en relación con lo establecido en el art. 6.3 de la L.O.F.C.A. *«no nos cabe la menor duda, de que el Impuesto sobre Suelo sin Edificar invade la materia imponible, el objeto del tributo del I.B.I... la amplitud que recibe en su configuración legal el I.B.I., le permite abarcar sin problemas un objeto más preciso (los solares en el Impuesto sobre Solares, los bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana en las contribuciones), al englobarlos todos ellos, genéricamente, en el concepto de bienes inmuebles»*, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pág. 98.

⁴⁴ En relación con las materias reservadas a las Corporaciones Locales por la legislación de régimen local *vid.* la obra del profesor Checa González, C., *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, *ob. cit.*, págs. 86 y 87.

⁴⁵ *Vid.* el Fundamento Jurídico 3.º del Auto por el que se levanta la suspensión del Impuesto sobre Solares, Auto número 72/1999 de 23 de marzo.

La finalidad no meramente fiscal que caracteriza al Impuesto sobre Solares justifica su constitucionalidad, siguiendo el criterio utilizado por el alto Tribunal en su Sentencia número 168/2004 de 6 de octubre por la que declaró constitucional el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil. Ante la alegación del recurrente de posible vulneración de lo dispuesto en el 6. 3 de la L.O.F.C.A., el Tribunal Constitucional entiende que *«el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotética derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil»*. De lo que se detrae que el gravamen de determinados bienes inmuebles no se realiza por el mero hecho de serlo en función al título de propiedad que sobre los mismos se ostenta, sino por el peligro potencial que el desarrollo de ciertas actividades encierra en sus sedes.

Este argumento puede utilizarse para justificar la existencia del Impuesto sobre Solares, puesto que la causa por la que resultan gravados los inmuebles se fija en el incumplimiento del deber de edificar los mismos en un momento en que la vivienda en un bien extremadamente cotizado, no se establece por la mera titularidad de un solar, sino por su inutilización y falta de aprovechamiento debido.

De lo expuesto cabe concluir, a pesar de que a día de hoy no sea cuestionada la adecuación de esta figura al ordenamiento jurídico por ninguna instancia, que el Impuesto sobre Solares no vulnera lo dispuesto en el art. 6. 3 de la L.O.F.C.A., principal argumento sobre el que se sostenía su inconstitucionalidad, siendo configurado como un tributo respetuoso con los estrictos límites establecidos al poder tributario autonómico.