



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Impuestos sobre infrutilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas *

Sumario

1. Justificación constitucional y posición en el sistema	513	3.1. Regulación normativa	528
2. Impuestos sobre infrutilización de la tierra ..	518	3.2. Concepto y caracteres (artículos 1 y 4 Ley 9/1998)	529
2.1. Aspectos generales	518	3.3. Hecho imponible (artículos 3 y 4 Ley 9/1998) ..	529
2.2. El impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas ..	519	3.4. Exenciones (artículo 5 Ley 9/1998)	531
2.2.1. Concepto y características (artículo 30 Ley 8/1984)	519	3.5. Sujeto pasivo y responsables tributarios (artículos 7 a 9 Ley 9/1998)	532
2.2.2. Hecho imponible (artículo 31 Ley 8/1984)	520	3.6. Base imponible (artículo 10 Ley 9/1998) ...	532
2.2.3. Sujeto pasivo (artículo 33 Ley 8/1984)	521	3.7. Cuota tributaria	533
2.2.4. Exenciones (artículo 36 Ley 8/1984) ..	522	3.7.1. Cuota íntegra (artículo 11 Ley 9/1998)	533
2.2.5. Base imponible (artículo 37 Ley 8/1984)	523	3.7.2. Reducciones de la cuota (artículo 5 Ley 9/1998)	533
2.2.6. Cuota tributaria (artículo 39 Ley 8/1984)	523	3.8. Periodo impositivo y devengo (artículo 13 Ley 9/1998)	534
2.2.7. Gestión del impuesto (artículos 38 y 40 Ley 8/1984)	524	3.9. Deberes de colaboración de las Administraciones actuantes en materia de urbanismo (artículo 15 Ley 9/1998)	535
2.3. Los impuestos extremeños a las dehesas en deficiente aprovechamiento y a los regadíos infrutilizados	524	3.10. Gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto (artículos 16 y 20 Ley 9/1998)	535
2.4. El impuesto asturiano sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas	524	3.10.1. Declaración	535
2.4.1. Concepto y características (artículo 66 Ley 4/1989)	525	3.10.2. Pago de la deuda tributaria	536
2.4.2. Hecho imponible (artículo 67 Ley 4/1989)	525	3.10.3. Medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria	536
2.4.3. Sujeto pasivo (artículo 68 Ley 4/1989)	525	4. Impuesto municipal navarro sobre viviendas desocupadas	538
2.4.4. Exenciones (artículo 69 Ley 4/1989) ..	526	4.1. Hecho imponible (artículo 184 Ley Foral Navarra 2/1995)	538
2.4.5. Base imponible (artículo 70 Ley 4/1989)	526	4.2. No sujeción (artículo 185 LF 2/1995)	540
2.4.6. Cuota tributaria (artículo 71 Ley 4/1989)	526	4.3. Supuestos de exención (artículo 187 LF 2/1995)	540
2.4.7. Gestión del impuesto (artículos 72 y 73 Ley 4/1989)	527	4.4. Sujetos pasivos (artículo 186 LF 2/1995) ..	540
3. Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas	528	4.5. Base imponible (artículo 188 LF 2/1995) ..	541
		4.6. Cuota tributaria (artículo 189 LF 2/1995) ..	542
		4.7. Devengo (artículo 190 LF 2/1995)	543
		4.8. Registro de viviendas desocupadas (artículo 191 LF 2/1995)	543

* Marta Villar Ezcurra; Juan Ignacio Gorospe Oviedo y Miguel Pérez de Ayala Becerril.

1. Justificación constitucional y posición en el sistema

Estos impuestos son finalistas, tienen **carácter extrafiscal** o no financiero, puesto que persiguen finalidades distintas a las meramente recaudatorias. Pese a que es difícil afirmar la existencia de impuestos exclusivamente no financieros o exclusivamente financieros (fiscales y extrafiscales), la posibilidad de crear y diseñar impuestos no financieros, ya sean propiamente de ordenamiento ya sean ecológicos o ambientales, en definitiva, la existencia de impuestos cuyo fin principal no sea el meramente recaudatorio, goza de pleno respaldo constitucional (entre otras, en SSTC 37/1987 [RTC 1987, 37], 186/1993 [RTC 1993, 186], y 221/1992 [RTC 1992, 221]). La función extrafiscal del sistema tributario estatal —ha afirmado el TC— no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como **cada figura tributaria concreta** forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (STC 37/1987, F. 13.º).

A mayor abundamiento, la posibilidad de que la política económica utilice el tributo con finalidad no financiera está expresamente reconocida por la Ley General Tributaria (art. 2.2 LGT), cuando afirma que «*los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*».

El Tribunal Constitucional ha admitido, además, que no sólo es admisible potenciar con el establecimiento de nuevos impuestos determinadas actividades o conductas consideradas de interés general, sino que también es lícito utilizar otras técnicas de incentivo como puede ser el establecimiento de exenciones, deducciones, bonificaciones u otra suerte de rebajas en las prestaciones tributarias.

Aparte de ser tributos extrafiscales, los impuestos que se estudian en este capítulo tienen (salvo el impuesto local sobre viviendas desocupadas) la consideración de **tributos propios** de las Comunidades Autónomas, lo que significa que éstas no sólo los crean *ex novo* sino que también diseñan enteramente y en el ejercicio de su autonomía financiera sus elementos esenciales, mediante norma con rango de ley pues conforme a los parámetros constitucionales sólo pueden crearse nuevos tributos o modificar sus elementos esenciales, mediante ley (art. 133 CE).

Por su condición de impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas los impuestos que se recogen en este capítulo deben reflejar que se respetan los límites constitucionales: la prohibición de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2 CE), aunque ha de advertirse que no toda medida obstaculizadora de la libre circulación se reputará inconstitucional, sino tan sólo aquellas tendencialmente dirigidas a erigirse en obstáculo a dicha libertad (STC 37/1981); la prohibición de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE) o la prohibición de que como resultado del establecimiento de estos impuestos existan Haciendas autonómicas basadas en el privilegio económico o social (art. 138.2 CE).

La premisa de la admisibilidad del fin no financiero o extrafiscal debe además ser matizada por el hecho de que estemos ante tributos propios autonómicos, en el sentido de que sólo será admisible constitucionalmente este tipo de impuestos si las Comunidades Autónomas tienen asumidas las **competencias materiales** que corresponden a la finalidad que tratan de acometer estableciendo los impuestos. Así pues, el primer filtro específico de constitucionalidad se encuentra en la articulación del reparto de competencias materiales previsto en los artículos 148 y 149 CE. El diseño de los fines y objetivos no financieros queda así delimitado, en virtud de estos preceptos, por las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma (arts. 148 y 149.3 CE) y las competencias exclusivas del Estado en las cuales la Comunidad tenga una cierta parcela de intervención, como puede ser la competencia ejecutiva o el desarrollo normativo. Esta premisa se daba en el impuesto andaluz sobre tierras in-

fratilizadas y por ello el Tribunal Constitucional en STC 37/1987 (RTC 1987, 37) consideraba evidente que si la Comunidad Autónoma andaluza es titular de una competencia específica para legislar en materia de «reforma y desarrollo del sector agrario», como efectivamente así es según dispone el artículo 18.1.4.^a de su Estatuto de Autonomía, dicha competencia incluye la posibilidad de legislar asimismo sobre la propiedad de la tierra y su función social, dentro del territorio de Andalucía. De todo lo cual se desprende que la Ley de Reforma Agraria impugnada no invadió las competencias exclusivas que al Estado reserva el artículo 149.1.8.^a de la Constitución. Así pues, la utilización por las Comunidades Autónomas de impuestos con fines intervencionistas presupone la doble competencia, material y tributaria, pues ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria en relación con objetivos no fiscales (F. 13.^o). En el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas es la propia Ley que lo crea, la Ley 9/1998, en su Exposición de motivos, la que invoca las competencias que tiene la Comunidad Autónoma de Extremadura, de acuerdo con el artículo 148.1.3.^o de la Constitución, en materia de ordenación del territorio —delimitando los diversos usos a que puede destinarse el suelo—, urbanismo y vivienda. Concretamente, señala que el artículo 7.1.2 del Estatuto de Autonomía de Extremadura «habilita a esta Comunidad para intervenir legislando del modo en que lo pretende hacer al implantar este impuesto referido, y ello no sólo amparándose en la palabra *vivienda*, recogida en el precepto mencionado, aunque esto de por sí ya sería bastante y suficiente, sino en términos mucho más generales en la expresión *ordenación del territorio*, allí también contenida, ya que la misma es muy amplia, hasta el punto que en las Sentencias del Tribunal Constitucional 77/1984, de 3 de julio (RTC 1984, 77) y 149/1991, de 4 de julio (RTC 1991, 149), se ha llegado a afirmar que la misma *tiene por objeto la actividad consistente en la delimitación de los diversos usos a que puede destinarse el suelo o espacio físico territorial*, perspectiva desde la que no cabe duda alguna de que una actuación de la Comunidad Autónoma de Extremadura tendente a intentar conseguir una utilización racional, eficaz y eficiente del suelo encajaría perfectamente en la amplia noción de ordenación del territorio» (parágrafo II, Ley 9/1998).

Es cierto que la asunción de competencias materiales por parte de las Comunidades Autónomas presenta un amplio abanico de posibilidades de establecer impuestos no financieros o extrafiscales, pero la realidad muestra un panorama bien diferente. Debe tenerse en cuenta que a las restricciones anteriores explícitamente impuestas por el texto constitucional o deducidas de la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional se une la necesidad de respetar los límites legales que se imponen a las Comunidades Autónomas y al ejercicio de su potestad tributaria y muy en particular, las restricciones que resultan del respeto al artículo 6 LOFCA, según el cual «2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. 3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve 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 en favor de aquellas Corporaciones Locales de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro». Esta disposición que pretende evitar los problemas derivados de la doble imposición ha limitado extraordinariamente el establecimiento de tributos propios por parte de las Comunidades Autónomas, como lo muestra el hecho de que buena parte de los recursos en sede del Tribunal Constitucional que se han planteado en relación con estos impuestos, se hayan fundamentado en la infracción de este precepto, que integra el bloque de constitucionalidad. La Exposición de motivos de la Ley 9/1989, que creó el Impuesto sobre suelo sin edificar, establece de forma algo pretenciosa, a nuestro juicio, que «la existencia de este impuesto no limita, reduce o minorra las competencias que en materia tributaria ostentan las Corporaciones Locales, ni tampoco, por ende, la recaudación que éstas puedan llegar a obtener de la utilización de su sistema tributario, ya que el Impuesto sobre solares sin edificar funciona independientemente, y al margen, de cualquiera de las figuras impositivas locales, respecto a las cuales simplemente se superpone, pero de ninguna forma elimina, siendo esto último lo que en puridad, y en una correcta interpretación finalista del artículo 6.3 de la LOFCA, este precepto pretende evitar».

En función del tipo de meta que persigan los impuestos autonómicos extrafiscales pueden distinguirse los **impuestos ecológicos** (que velan por la preservación del medio ambiente y en nuestros días además por lo-

grar un desarrollo sostenible) de los impuestos que cumplen una **función de carácter social** (impuestos de ordenamiento), generalmente vinculados a las reformas agrarias.

En este segundo grupo, en el de los impuestos con **finalidad social** se integran los impuestos que este capítulo recoge: los impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y los de viviendas desocupadas. Los tres tienen en común el ser impuestos sociales y el contemplar el ejercicio del **derecho a la propiedad privada desde una óptica social**.

A propósito de la función social del impuesto y del derecho de propiedad, con ocasión del análisis del impuesto andaluz sobre la infrautilización de la tierra, el Tribunal Constitucional tuvo la ocasión de afirmar en su STC 37/1987 (RTC 1987, 37), quizás con un criterio excesivamente amplio y etéreo, que «la referencia a la **función social**» como elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada o como factor determinante de la delimitación legal de su contenido, pone de manifiesto que la Constitución no ha recogido una concepción abstracta de este derecho como mero ámbito subjetivo de libre disposición o señorío sobre el bien objeto del dominio reservado a su titular, sometido únicamente en su ejercicio a las limitaciones generales que las Leyes impongan para salvaguardar los legítimos derechos o intereses de terceros o del interés general. Por el contrario, la Constitución reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por ello la fijación del «contenido esencial» de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. Utilidad individual y función social definen, por tanto, inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes». Continúa el Tribunal afirmando que «esa dimensión social de la propiedad privada, en cuanto institución llamada a satisfacer necesidades colectivas, es en todo conforme con la imagen que de aquel derecho se ha formado la sociedad contemporánea y, por ende, debe ser rechazada la idea de que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso, disfrute, consumo y disposición o la imposición de deberes positivos al propietario hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito. Por otra parte, no cabe olvidar que la incorporación de tales exigencias a la definición misma del derecho de propiedad responde a principios establecidos e intereses tutelados por la propia Constitución (...) La traducción institucional de tales exigencias colectivas no puede llegar a anular la utilidad meramente individual del derecho y, por tanto, la definición de la propiedad que en cada caso se infiera de las Leyes o de las medidas adoptadas en virtud de las mismas, puede y debe ser controlada por este Tribunal Constitucional o por los órganos judiciales, en el ámbito de sus respectivas competencias. Pero, de nuevo en este supuesto, la referencia a que ha de atender el control jurídico por una u otra jurisdicción habrá de buscarse en el contenido esencial o mínimo de la propiedad privada entendido como reconocibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable» (F. 2).

En la afirmación de la constitucionalidad del impuesto entiende también el Tribunal Constitucional que «no hay razón para entender que infrinja dicho contenido esencial, ahora constitucionalmente garantizado, aquella regulación legal que restringiendo las facultades de decisión del propietario con relación al uso, destino y aprovechamiento de los fondos rústicos, imponga a éste o permita imponerle determinados deberes de explotación y, en su caso, de mejora» (F. 2) y que el hecho de que «la privación de las facultades de uso y disfrute no supone por sí misma una ablación plena de la propiedad, lo demuestra simplemente que tales facultades son *dominio volente* perfectamente separables de la titularidad del propietario y enajenables a un tercero, sin que por ello pierda aquél su señorío sobre el bien. Por lo demás, este tipo de expropiación no plena está reconocido y regulado en nuestro ordenamiento por la vigente Ley de Expropiación Forzosa de 1954, aparte de por otras Le-

yes especiales, sin que la generalidad de la doctrina y de la jurisprudencia dejen de reconocer y calificar como derecho de propiedad la relación que sigue mediando entre el titular y el objeto, una vez que haya sido privado singularmente aquél de las facultades jurídicas de uso y disfrute» (F. 4).

Respecto a la actividad específicamente empresarial agrícola entiende el Tribunal que «su ejercicio ha de quedar condicionado **por las restricciones que a la libertad de explotación —o no explotación— de la tierra** y por los deberes positivos que en relación con la misma se impongan por la Administración, de acuerdo con las Leyes, en virtud de la función social de la propiedad rústica. En efecto, puesto que tales restricciones y deberes tienen como finalidad obtener un adecuado aprovechamiento de la tierra, no tendría sentido —antes bien, sería contradictorio— que, pudiendo recaer sobre el propietario, no fueran lícitas respecto del empresario, coincida o no con aquél. En otros términos, las limitaciones a la actividad empresarial agrícola son, desde el punto de vista que ahora nos ocupa, indisociables de las limitaciones a las facultades de uso y disfrute de la propiedad rústica, determinadas por la función social de esta última» (F. 5).

También se ha recordado que «el derecho a la propiedad privada que la Constitución reconoce y protege tiene una variante institucional, precisamente derivada de la función social que cada categoría o tipo de bienes sobre los que se ejerce el señorío dominical está llamado a cumplir, lo que supone, como ya sabemos, la definitiva incorporación del interés general o colectivo junto al puro interés individual del titular en la propia definición de cada derecho de propiedad o, si se prefiere, en la delimitación concreta de su contenido» (F. 8) y así entiende el Tribunal que «**la función social de la propiedad**, determinada de acuerdo con las Leyes, **presupone la identificación de los fines de interés general** que, sin perjuicio de la utilidad individual de su titular, están llamados a satisfacer los bienes objeto de dominio privado. Por lo que concierne singularmente a la propiedad inmobiliaria, es evidente que esos fines de interés general pueden justificar el empleo de distintos instrumentos jurídicos en atención a la propia localización de los bienes o en razón de las cambiantes condiciones económicas, sociales e, incluso, de orden cultural en cada parte del territorio. Por otra parte, la definición de la función social de la propiedad no es algo que derive sustancialmente de una regulación unitaria del derecho de propiedad ni es tampoco aceptable que, al socaire de una ordenación uniforme de la propiedad privada, puedan anularse las competencias legislativas que las Comunidades Autónomas tienen sobre todas aquellas materias en las que entren en juego la propiedad y otros derechos de contenido patrimonial» (F. 9). A este propósito, la incorporación de una vertiente institucional al derecho de propiedad privada hace que «**la función social que este derecho debe satisfacer no es ni puede ser igual en relación con todo tipo de bienes**. Carece por lo mismo de sentido la exigencia de una regulación, necesariamente abstracta, de la función social —las funciones sociales, mejor— del dominio, realizada con carácter general y uniforme, pues sin duda resultaría altamente artificiosa. Por el contrario, esa dimensión institucional del derecho de propiedad privada no puede desligarse de la regulación de los concretos intereses generales que imponen una delimitación específica de su contenido. En consecuencia, corresponde a quien tiene atribuida la tutela de tales intereses —o, lo que es lo mismo, la competencia en relación con cada materia que pueda incidir sobre el contenido de la propiedad— establecer, en el marco de la Constitución, las limitaciones y deberes inherentes a la función social de cada tipo de propiedad» (F. 9).

Los impuestos autonómicos sobre infrutilización de la tierra y sobre solares sin edificar y el impuesto local navarro sobre viviendas desocupadas constituyen desde este contexto un instrumento más, de carácter disuasorio, para hacer realidad la función social del derecho a la propiedad privada.

Precisamente, el fundamento constitucional que la Comunidad Autónoma Navarra tuvo en cuenta para regular y diseñar un impuesto tan singular y de tan alto contenido social el impuesto local sobre viviendas desocupadas es el artículo 33.1 CE, puesto en conexión con el derecho de todos los españoles a una vivienda digna que contempla el artículo 47 CE.

El impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas inició en 1984 una imposición disuasoria (desde el art. 12 de su Estatuto de Autonomía) que fue posteriormente imitada por Extremadura, que en 1986 aprobaba la Ley reguladora de las dehesas y creaba el impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y en

1987 la Ley reguladora de las tierras de riegos donde se establecía el impuesto a los regadíos infrautilizados, siempre en el marco de la reforma agraria (art. 6 del Estatuto de Autonomía de Extremadura), y en 1989 por Asturias que, al aprobar la Ley de ordenación agraria y desarrollo rural [sobre la base del art. 10.1.f) y 11 de su Estatuto] pretendía también «contribuir a la modernización y desarrollo de las estructuras agrarias, corrigiendo los desequilibrios subsistentes entre las diferentes zonas de la región y orientándose hacia el mantenimiento del potencial biológico y capacidad productiva del suelo con fines agrícolas» (exposición de motivos de la Ley 4/1989), creando para ello, entre otras medidas, el impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas, de corte muy similar a los impuestos andaluces y extremeños. Finalmente, el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas pretende también la salvaguardia de la función social de la propiedad del artículo 33.2 CE, como manifestación constitucional de la subordinación de toda la riqueza al interés general (art. 128.1 CE). Pero, junto a estos preceptos constitucionales, la Ley que lo crea también invoca, en su preámbulo, la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales (art. 45.2) y el derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada (art. 47).