

## Ley de la Asamblea de Extremadura 9-1998

**Jesús María Calderón González**

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo

Magistrado del Gabinete Técnico de Información y Documentación del TS

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN

### Resumen

Análisis de la doctrina jurisprudencial sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, recurso de casación 6865/2010. Innecesariedad del planteamiento de cuestión de constitucionalidad por inexistencia de vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

### Abstract

*Analysis of the jurisprudence on the Law of the Assembly of Extremadura 9/1998, of June 26, the tax on undeveloped land and dilapidated buildings in version given by Law 8/2002 of 14 November, Tax Reform Act of Extremadura Commentary on the Supreme Court decision of May 13, 2013, appeal 6865/2010. Innecesariedad the question of constitutionality approach for lack of infringement of the principle of legal certainty enshrined in Article 9.3 of the Spanish Constitution.*

### Palabras clave

Reforma Fiscal de Extremadura, seguridad jurídica

### Keywords

*Tax Reform Act of Extremadura, principle of legal certainty*



## 1.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2013, dictada en el recurso de casación 1474/2011, me parece una buena ocasión para analizar esta sentencia y sobre todo la sentencia del Alto Tribunal a la que aquella se remite, de 13 de mayo de este año, recurso de casación 6865/2010, respecto a la posible vulneración del artículo 9.3 de la Constitución Española por la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 junio, Reguladora del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura.

Me refiero a la posibilidad de encontrarnos ante un tributo que gravara realidades previas a la entrada en vigor de la ley que lo crea, es decir por afectar a relaciones jurídicas, la propiedad del suelo, consolidadas en un pasado anterior a su aprobación, con vulneración, además, del principio de seguridad jurídica y del de confianza legítima por la creación ex novo del tributo, tal como se argumenta en el recurso de casación por la inmobiliaria recurrente. Así, al referirse a la posible retroactividad alegada por el recurrente, el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia que vamos a comentar señala que esa posible retroactividad vendría determinada, siempre a juicio de la parte *“por computarse el plazo el plazo de cinco años establecido para edificar en el artículo 3.1 a) a hechos-la calificación del solar-antiores a la entrada en vigor de la misma, al disponer que, “tal plazo se contará desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hace referencia el artículo 4 de la ley...”*

La parte defendía que el plazo de cinco años no podía ser exigido sino desde la entrada en vigor de la Ley 9/1998 (agosto de 1998,) por lo que los cinco años a los que hace referencia aquel artículo y apartado se cumplieron en el año 2003, determinando con ello que en el 2004 el tipo a exigir sería, en todo caso, el 11% y no el 13%, que es el que figura en la liquidación impugnada, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.2 de la mencionada ley.

## 2.

Conviene comenzar por exponer el marco normativo representado por los artículos que citaremos de la Ley 9/1998, tras su redacción por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, aplicable *ratione temporis* dado que se enjuiciaba el ejercicio 2004, que era el siguiente:

### **Artículo 3. Hecho Imponible**

---

1. Constituye el hecho imponible de este impuesto:
  - a. Para el suelo edificable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años. Tal plazo se contará desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hace referencia el artículo 4 de la Ley.
  - b. Para el suelo urbanizable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cuatro años. Tal plazo se contará desde que finalice el tiempo fijado, 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 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 los términos establecidos reglamentariamente.

- c. Para las edificaciones declaradas en ruina, el no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación en el plazo de cinco años. Tal plazo se contará desde que se produjo la resolución administrativa de declaración en ruina.
2. La completa edificación quedará acreditada con el otorgamiento por parte de la Administración competente de la cédula de habitabilidad de acuerdo con lo establecido en la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda de Extremadura o, en su caso, de la licencia de primera utilización».

#### **Artículo 4. Clases de suelo**

---

1. A los efectos de este impuesto tienen la condición de suelo edificable 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.

No se considerará, a los efectos de esta Ley, la existencia de construcción cuando la misma o la licencia que lo autorice consignent un aprovechamiento inferior al 25 por 100 del que tuviera asignado el terreno conforme el planeamiento en vigor o la Ley. (...)

#### **Artículo 6. Contribuyentes**

---

1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, sea cual sea el lugar de su residencia habitual que, siendo propietarias, usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina en los términos de la presente Ley sitios en el territorio de Extremadura, hubiesen incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles en el artículo tercero de esta Ley(...).

#### **Artículo 10. Base imponible**

---

1. La base imponible de este 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.

Para los terrenos destinados a uso industrial y dotacional, la base imponible estará constituida por el 50 por 100 de su valor catastral.

2. La actualización de los valores catastrales periódicamente establecida en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles será igualmente aplicable a los fines de este impuesto.

3. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere el apartado primero carecieran de valor catastral o éste no hubiere sido notificado al titular, se tomará como base imponible el 50 por 100 de aquél por que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio».

### **Artículo 11. Tarifa**

1. La base imponible de este impuesto, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, será gravada al tipo del 10 por 100.
2. El porcentaje anterior 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 por 100, no incrementándose en lo sucesivo.
3. Los tipos de gravamen aplicables serán los vigentes en la fecha de los respectivos devengos de este impuesto».

### **Artículo 13. Período impositivo y devengo**

1. El período impositivo coincide con el año natural.
2. El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará a aquellas conductas tipificadas como hechos imposables en el artículo 3 de esta Ley que se hubieran producido a lo largo del período impositivo».

### **Artículo 16. Normas generales**

1. 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».
2. Los contribuyentes deberán presentar declaración de bienes afectos al impuesto que se regula en esta Ley en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.
3. La liquidación de este impuesto se practicará directamente por los órganos competentes de mencionada Consejería, notificándose dicha liquidación, que habrá de estar debidamente motivada, a los sujetos pasivos con expresión de los elementos esenciales de la misma».

El objetivo que se perseguía con su implantación no difería del que se perseguía en parte con el antiguo Impuesto municipal sobre solares, que fue derogado por el Impuesto sobre bienes inmuebles y que tenía dos modalidades que gravaban, respectivamente, los solares sin edificar o insuficientemente edificados, por un lado, y el suelo urbano y urbanizable programado por otro.

## 3.

Respecto del citado impuesto, el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia comentada describía, al rechazar otro de los motivos aducidos en el recurso de casación, la posible infracción por la citada ley del artículo 6.2 de la LOFCA, al no coincidir los hechos imposables del impuesto con los hechos imposables del Impuesto sobre el Patrimonio y del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, **las características del mencionado impuesto (la negrita es siempre nuestra)**, reseñando al respecto lo siguiente:

“el impuesto controvertido, (aprobado originariamente por la ley 9/1998, de 26 de Junio , y que sufrió diversas modificaciones hasta su regulación en los artículos 25 y siguientes del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de Diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, siendo suprimido con efectos de 1 de Enero de 2011 por el art. 43.2 de la Ley 19/2010, de 28 de Diciembre ) **gravaba la titularidad de los terrenos radicados en Extremadura, que, teniendo como destino natural la edificación y ser legalmente edificables, no estuvieran construidos en un determinado plazo, así como la titularidad de las edificaciones sitas en territorio extremeño que, habiendo sido declaradas en ruina, no hubieran sido objeto de sustitución o de rehabilitación, siendo la razón principal que llevó a su implantación, tal y como explicaba la Exposición de Motivos de la Ley 9/1998, el fomentar la edificación y consecuentemente evitar en la medida de lo posible la especulación, (la negrita siempre es nuestra )** poniendo freno o trabas a la practica de muchos titulares del suelo que, incumpliendo su deber de edificar, se dedicaban a acaparar los solares esperando la oportunidad de venderlos al mejor postor obteniendo de este modo unas rentas muy altas debidas exclusivamente a la escasez de suelo urbano.

De este modo, **el objetivo que se perseguía con su implantación no difería del que se perseguía en parte con el antiguo Impuesto municipal sobre solares**, que fue derogado por el Impuesto sobre bienes inmuebles y que tenía dos modalidades que gravaban, respectivamente, los solares sin edificar o insuficientemente edificados, por un lado, y el suelo urbano y urbanizable programado por otro, por lo que la primera modalidad tenía las características propias de los tributos con fines no fiscales al tener como finalidad el fomento de la edificación.

En definitiva, se trataba de un impuesto por naturaleza directo, real, progresivo y subjetivo como estableció el art. 1 de la ley 9/1998 ,y con finalidad primordialmente extrafiscal, al constituir el hecho imponible del mismo según el art. 3 : A) Para el suelo edificable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años, a contar desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hacía referencia el art. 4, y B) Para el suelo urbanizable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cuatro años, a contar desde la finalización del tiempo fijado, bien en las bases orientativas del planteamiento, bien en el específico Programa de Ejecución aprobado por la Administración actuante, sin que se hubiera procedido a su completa transformación en los términos previstos en la ley 15/2001, de 14 de Diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, salvo que concurrieran supuestos de fuerza mayor, y C) Para las edificaciones declaradas en ruina, el no haber 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 de ruina.

Por otra parte, eran sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, según el art. 6.1 de la ley 9/1998 “**las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 33 de la ley General Tributaria , sea cual sea el lugar de su residencia habitual que, siendo propietarias usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina en los términos de la presente**

**ley sitos en el territorio de Extremadura, hubieren incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles en el artículo tercero de esta ley....”**

Además el **Impuesto se devengaba el 31 de Diciembre** y afectaba a aquellas conductas calificadas como hechos imponibles que se hubieren producido a lo largo del periodo impositivo, **coincidiendo la base imponible con el valor catastral y aumentando el tipo de gravamen de año en año, conforme el contribuyente retrasaba el final de la edificación** (...)

Y en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia, se añadía: “

Por tanto si una norma jurídica genera en sus destinatarios incertidumbre razonablemente insuperable sobre la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, se habrá vulnerado el principio de seguridad jurídica y sólo si se acredita la concurrencia de exigencias de interés general que justifiquen la aprobación de esa norma podrá declararse su constitucionalidad.

Tampoco cabe cuestionar la constitucionalidad del Impuesto, por vulneración del principio de igualdad, **al no aplicarse el Impuesto en todo el territorio de Extremadura, por quedar exceptuados los municipios, entidades locales y pedanías cuya población de derecho, en la fecha de devengo, fuese inferior a 10.000 habitantes**, ya que el principio de igualdad no implica que en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica, por lo que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, produciéndose ésta sólo cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.(...)

#### 4.

En este apartado expondré la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las leyes tributarias, aunque no puedo dejar de reflejar un punto que me parece de relieve y del que no existe mención alguna en el recurso de la parte. Me refiero al distinto plano en que deben actuar el ámbito urbanístico y el fiscal, y en concreto a que si el ciudadano no cumple con la legislación urbanística se deben aplicar los mecanismos previstos en el mismo, especialmente la expropiación forzosa.

Adentrándonos en la doctrina del Tribunal Constitucional debo destacar que el máximo intérprete de la Constitución ha declarado que no existe una previsión constitucional que impida que las leyes tributarias puedan tener carácter retroactivo puesto que per se ni son normas sancionadoras ni restrictivas de derechos (STC 173 /1976, de 31 de octubre, FJ 3º), también en la citada sentencia y FJ señala que ello “*no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional.*”

Hasta el ejercicio 2001, dado que la fecha de devengo de este impuesto autonómico periódico era el 31 de diciembre no se pudieron practicar liquidaciones tributarias por el mismo; esto es, cuando habían transcurrido ya más de dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley reguladora de este tributo.

Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica cabe decir que ha sido definido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/86, de 31 de enero, FJ2º), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho (STC 36/91, de 14 de febrero, FJ5º), como la claridad del legislador y la no confusión normativa (STC 46/ 90, de 15 de marzo, FJ4º) a pesar de que, asimismo, el Alto Tribunal proclame que dicho principio no puede actuar como valor absoluto del que derive la petrificación del ordenamiento jurídico, puesto que este *"debe responder a la*

*realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y progreso* (STC 89/2009, de 20 de abril, FJ3º ) ni comporte un derecho de los ciudadanos a mantener un determinado régimen (STC 126/ 87, de 16 de julio, FJ11º ). Dicho principio de seguridad jurídica, según ha declarado el referido Tribunal, se manifiesta en dos vertientes, objetiva y subjetiva.

Desde la parte objetiva el principio persigue la certeza del ordenamiento jurídico evitando las dudas sobre el contenido de la norma jurídica, tal como señala y precisa la sentencia STC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 8. Por su parte en la vertiente subjetiva protege la confianza de los ciudadanos que adaptan su conducta a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, por lo que la retroactividad de las normas no puede infringir dicha confianza. (A esa confianza se refiere, por primera vez, el Voto particular a la STC 6/1983, FJº4)

Por tanto si una norma jurídica genera en sus destinatarios incertidumbre razonablemente insuperable sobre la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, se habrá vulnerado el principio de seguridad jurídica y sólo si se acredita la concurrencia de exigencias de interés general que justifiquen la aprobación de esa norma podrá declararse su constitucionalidad (STS 273/2000, 15 de noviembre, FJº11). De esta manera, siguiendo el criterio constitucional procede analizar si el principio de seguridad jurídica debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, valorando las circunstancias del supuesto concreto para decidir si, tratándose de retroactividad auténtica, concurren exigencias cualificadas del bien común o del interés general que justifiquen la retroactividad de la norma. Y para ello el propio Tribunal Constitucional valora, entre otros criterios, si la norma prevé un plazo razonable para que los ciudadanos puedan evitar la aplicación de la norma retroactiva, tal como ocurrió la STC 234 / 2001, de 13 de diciembre, FJ11º, en la que se declara que la norma cuestionada resultaba imprevisible diciendo expresamente *"Esta nota o característica de imprevisibilidad se acentúa si tenemos en cuenta que los fabricantes afectados por la disposición transitoria cuestionada no dispusieron de un período temporal razonable para impedir la aplicación del precepto fiscal"*. De igual manera en relación con la previsibilidad, el Tribunal valora si la norma retroactiva tiene efectos constitutivos sobre la situación previa y así, si la norma posterior mantiene el contenido de la norma anterior pero procede a su elevación del rango con efectos retroactivos, no se considera infringido el principio de seguridad jurídica por cuanto los ciudadanos ya conocían el contenido de la norma (STC 273/2000 de 15 de noviembre, FJ12º). También el Tribunal Constitucional utiliza como criterios de valoración del alcance de la medida y si su alcance es limitado se considera un elemento favorable en la declaración de la constitucionalidad de la norma (STC 182/97, de 20 de octubre, FJ13º). Naturalmente, la



finalidad de la norma y la existencia de causas del bien común o del interés general pueden fundamentar de forma objetiva y plausible la infracción del principio de seguridad jurídica, para lo cual el análisis de los debates parlamentarios y de la Exposición de Motivos de la norma cuestionada se convierten en instrumento útiles para conocer cuáles han sido las razones que motivaron la decisión de establecer efecto retroactivo respecto de una determinada regulación. Así las SSTC 15/2000, de 20 enero, FJ7º y 193/2004, de 4 noviembre, FJ6º. Recordar también las decisiones del Tribunal Constitucional, contenidas en las STCC 173/96, de 31 de octubre y 126/87, de 16 de julio, en ambos supuestos se enjuiciaba una norma idéntica, norma tributaria que establecía el gravamen complementario sobre la tasa fiscal de juego con efectos retroactivos; en la segunda sentencia, FJ 13º. se consideró que la norma era conforme con la Constitución declarando que *“Se trata, pues, de una norma que tiene carácter transitorio, cuya aplicación se limita al ejercicio en que la ley se aprueba, que no puede calificarse de imprevisible y que responde a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria.”* mientras en el supuesto de la STC173/1996, si bien la norma tiene carácter transitorio, resulta imprevisible y no respondía a una finalidad constitucionalmente admisible, FJ5º.

Mencionar, por último, que en relación con el juicio de relevancia, el órgano constitucional ha declarado repetidamente que su correcta realización «es una de las condiciones esenciales para la admisión de la cuestión, pues, en la medida que garantiza una interrelación necesaria (STC 28/1997, de 13 de febrero, F 3) entre el fallo del proceso a quo y la validez de la norma cuestionada, asegura la realización efectiva del antedicho control concreto de la constitucionalidad de la Ley (ATC 24/2008, de 22 de enero, F4, y las numerosas resoluciones allí citadas)». (ATC 189/2009, de 23 de junio, FJº2).

## 5.

Conviene indicar al respecto que la cuestión hoy comentada ya había llegado al Tribunal Supremo en tres ocasiones anteriores.

La primera lo fue con motivo del auto dictado por la Sección Primera de Sala Tercera, en fecha 22 mayo 2008, a propósito del recurso de casación 4048/2007, interpuesto por la recurrente contra la sentencia de 11 junio 2007 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en el recurso número 1001/2005, y en el que se impugnaban diversas de liquidaciones correspondientes a otros tantos solares propiedad de la parte actora, respecto del ejercicio 2001. El Tribunal Supremo entendió que sólo la liquidación correspondiente al solar sito en la calle los Ordenados, PB, de Badajoz superaba el límite de casación al fijado por la ley, en aquel entonces 150.000 €. En esa resolución se hacía referencia a la liquidación con referencia catastral 4847302PD7044F0001PZ, que corresponde, como después señalaré, al inmueble respecto del que se gira la liquidación en el año 2004 y que resulta enjuiciada en la sentencia de 13 de mayo de 2013, objeto de este comentario.

La segunda ocasión en que el Tribunal Supremo se pronunció sobre el impuesto comentado, tiene lugar con la sentencia de 23 de junio de 2011, recurso de casación 4532/2007, interpuesto por la inmobiliaria recurrente contra la sentencia dictada el 27 de julio de 2007 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del citado Tribunal Superior en el recurso contencioso administrativo número 998/2005, recurso de casación interpuesto contra liquidaciones correspondientes al ejercicio 2002 y únicamente admitida respecto del solar sito en la calle Los Ordenados, PB, de Badajoz. Aunque la parte en los tres primeros motivos de casación alegaba la posible retroactividad de la ley autonómica 9/1998, interesando el planteamiento de la cuestión de

Y determinar cuándo una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto.

inconstitucionalidad, el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Segundo de su sentencia entendió que dichos motivos hacían referencia a una cuestión autonómica, por lo que los inadmitió conforme al artículo 86.4 de la Ley de la Jurisdicción

Por último y como tercera ocasión, debo hacer referencia a la sentencia de 20 de octubre 2011, recurso de casación 4048 / 2007, referente al ejercicio 2001 y respecto del cual sólo se enjuició la liquidación correspondiente al inmueble de la calle Los Ordenados, PB, de Badajoz. En dicha sentencia se planteaban igualmente los motivos relativos a la

posible retroactividad de la Ley 9/1998 y la Sala en el Fundamento de Derecho Tercero de su sentencia volvió a entender que estábamos ante una cuestión autonómica.

En la sentencia de 13 mayo 2013, objeto de comentario, interpuesta contra la sentencia de 9 noviembre 2010, dictada también por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso jurisdiccional número 228/2009, la liquidación que está en el origen del pleito se gira el 30 de enero de 2007 a Inmobiliaria O., S.L., como titular de un solar, con referencia catastral 4847302PD7044F0001PZ, sito en la calle Los G., 3, de Badajoz, edificable desde el 26 de mayo de 1989 (fecha de publicación en el Diario Oficial de Extremadura de la segunda revisión del Plan General de Ordenación Urbana de ese municipio), por el impuesto sobre suelo sin edificar y construcciones ruinosas del ejercicio 2004.

El Tribunal Supremo, en la sentencia comentada, apartándose en su Fundamento de Derecho Sexto de sus sentencias de 23 de junio 2011 y 20 de octubre 2011, al entender que la posible inconstitucionalidad de la ley extremeña no resulta ajena al recurso de casación, al fundarse en la infracción de normas de derecho estatal, da respuesta, a nuestro juicio, plenamente acertada, a todas las cuestiones planteadas en el recurso, justificando, de una parte, el rechazo al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y, de otra, el posible carácter retroactivo de la citada ley, en contravención de lo dispuesto del artículo 9.3 de la Constitución Española, declarando que la ley no tiene el carácter retroactivo defendido por la parte en su recurso. Así en los Fundamentos de Derecho Sexto a Octavo, inclusive, se condensa la doctrina del Alto Tribunal, que al respecto viene a señalar:

1. **La Sala anticipa la innecesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad por posible vulneración de la ley extremeña del art. 9.3 de la Constitución.** Y para apoyar su razonamiento el Alto Tribunal añade los siguientes las siguientes consideraciones
2. Del contenido de los apartados 2 y 3 del artículo 16 de la Ley 9/1998, se desprende, con carácter general, que el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas se somete al sistema de liquidación tradicional, conforme a la declaración de bienes previamente presentada por el contribuyente, remitiendo al Reglamento la determinación de los plazos y de la forma de presentación de la misma. Ese desarrollo reglamentario se produjo con el Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura 22/2001, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, que entró en vigor el 14 de febrero de 2001, al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de Extremadura, y haciendo uso de la habilitación contenida en la

disposición final primera de ese Decreto, la Consejería de Economía , Industria y Comercio dictó la Orden de 27 de febrero de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración ordinaria de bienes del impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (Diario Oficial de Extremadura número 33 de 20 de marzo de 2001), que entró en vigor el 20 de marzo de 2001.

Por consiguiente, hasta el ejercicio 2001, dado que la fecha de devengo de este impuesto autonómico periódico era el 31 de diciembre (artículo 13 de la Ley 9/1998), no se pudieron practicar liquidaciones tributarias por el mismo; esto es, cuando habían transcurrido ya más de dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley reguladora de este tributo.

3. En el caso de autos, la liquidación tributaria discutida fue girada por el ejercicio 2004, cumpliendo con todos los requisitos contenidos en el artículo 3.1.a) de la Ley 9/1998 , porque Inmobiliaria O., S.L., era propietaria del 100 por 100 del solar sito en la calle Los G., número 3, de Badajoz, edificable desde el 26 de mayo de 1989 (fecha de publicación en el Diario Oficial de Extremadura de la segunda revisión del Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz), sin que se hubiera edificado ese solar en el plazo de cinco años exigido por dicho precepto legal, con independencia de que se considere como *dies a quo* para su cómputo la fecha de adquisición de la condición de edificabilidad, como deriva del tenor literal de la Ley 9/1998 e interpreta la Administración tributaria extremeña, o el 19 de agosto de 1998, fecha de entrada en vigor de dicha ley, como defiende Inmobiliaria O., S.L.

La posibilidad de liquidar el ejercicio 2004 se mantendría así incólume, incluso en la tesis de la recurrente.

4. Como el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas es un tributo periódico y se devengaba el 31 de diciembre, sólo plantearían dudas de constitucionalidad las liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002, porque en los anteriores no se podía liquidar el impuesto, al no existir el modelo D-059, y en los posteriores había transcurrido ya en todo caso el plazo de cinco años sin edificar, aún cuando se interpretase que su cómputo debía efectuarse desde la vigencia de la Ley 9/1998.
5. El Tribunal Supremo, sin embargo, no tiene dudas ni siquiera respecto a las liquidaciones tributarias de esos ejercicios, 2001 y 2002 y por lo tanto de la constitucionalidad de la Ley 9/1998, rechazando una posible vulneración del artículo 9.3 de la C.E., para lo cual cita la doctrina del Tribunal Constitucional, referente a la seguridad jurídica, contenida en el fundamento jurídico 10 de su sentencia 100/2012, de 8 de mayo, donde se declaraba:

*«[C]on relación al principio de seguridad jurídica hemos dicho insistentemente que viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre la normativa jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (SSTC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (SSTC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (SSTC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en el que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación*

*admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma contenida en dicho texto infringiría el principio de seguridad jurídica (SSSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9). [...]*

A lo anterior debe añadirse también que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la Constitución concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, en el sentido que hemos dado a esta expresión (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4), a saber, que la “restricción de derechos individuales” ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerarlo referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (SSSTC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4). Y es también doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando, eso sí, protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4).

En consecuencia, “aunque la retroactividad de las normas tributarias no está de forma total proscrita, sí puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios del art. 9.3 CE” (SSTC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 9). Y determinar cuándo una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3). [...]».

Y abundando en este último criterio, la sentencia comentada, se vuelve a remitir a la doctrina del máximo interprete de la Constitución, y en concreto a su sentencia 182/1997, de 28 de octubre, resolución que consideró relevante distinguir, como criterio orientador de este juicio casuístico, «entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la

*medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (SSTC 126/1987 , fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992 , fundamento jurídico 4º y STC 173/1996 , fundamento jurídico 3º)»(FJ 11º).*

Y la sentencia considera, que no habiéndose podido liquidar el impuesto autonómico discutido hasta el ejercicio

**2001, no se puede hablar de retroactividad auténtica o de grado máximo, porque a 31 de diciembre de 2001, fecha de devengo del impuesto correspondiente a ese ejercicio, había transcurrido ya, al menos, la mitad del plazo de cinco años fijado en el artículo 3.1.a) de la Ley 9/1998 , para proceder a la edificación del suelo, contado el mismo desde su fecha de vigencia, por lo que, con independencia del momento en que el suelo hubiera adquirido la condición de edificabilidad, ningún sujeto pasivo tuvo menos de dos años y medio para completar su edificación y sustraerse de la aplicación del impuesto.**

Destaca además el Tribunal que la publicación de la Ley 9/1998 en el Diario Oficial de Extremadura de 30 de julio de 1998 tuvo un **“efecto anuncio” del impuesto autonómico exigido sólo a partir del ejercicio 2001, haciéndolo así previsible para sus destinatarios** [confróntese la sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 13.A)], **que pudieron conocer desde la fecha de publicación que se les iba a exigir el impuesto autonómico** por el suelo sin edificar del que fueran propietarios, **habiéndoseles concedido, de derecho y de hecho, más de dos años y medio para proceder a la completa edificación**, puesto que no se podía presentar la declaración tributaria imprescindible en la configuración legal del impuesto para girar liquidaciones por el mismo, si no se producía el desarrollo reglamentario de la Ley 9/1998, demorándose la aprobación del reglamento y del modelo D-059, para formalizar la declaración tributaria de bienes afectos al impuesto sobre suelo sin edificar y construcciones ruinosas, dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley.

En consecuencia, se hace suya por la sentencia, la tesis de la Sala de instancia, **cuando califica la retroactividad como impropia o de grado medio.**, tras una ponderación de bienes que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, importancia cuantitativa, y otros factores similares, más aún cuando una retroactividad propia o de grado máximo no implicaría sin más, su inconstitucionalidad por vulneración del principio de seguridad jurídica, dado que, y se vuelve a citar la doctrina del Tribunal Constitucional, pueden reputarse conformes con la Constitución modificaciones con cualquier grado de retroactividad cuando **“existieran claras exigencias de interés general”** [ STC 173/1996, de 31 de octubre , FJ 5 C)]» (véase STC 176/2011, de 8 de noviembre , FJ 5).

Incluso se llega a afirmar por la Sala, que si nos encontráramos en un supuesto de retroactividad de grado máximo, tampoco la recurrente habría acreditado la inexistencia de un interés general o de una exigencia cualificada del bien común capaz de justificarla.

Se llega a afirmar por la Sala, que si nos encontráramos en un supuesto de retroactividad de grado máximo, tampoco la recurrente habría acreditado la inexistencia de un interés general o de una exigencia cualificada del bien común capaz de justificarla.

6. Reafirmando sus razonamientos anteriores sobre la **existencia de facto de una *vacatio legis*** la sentencia afirma que la parte no pudo ver atacada su seguridad jurídica por la inesperada entrada en vigor de un tributo que afectaba a su capacidad económica, **pues, contrariamente a lo que afirma en su recurso, dispuso de tiempo suficiente para adaptarse a la nueva realidad tributaria, ya en relación con el ejercicio 2001, cuya liquidación impugnó para el mismo solar (referencia catastral: 4847302PD7044F0001PZ), dando lugar al recurso de casación 4048/2007, que para dicha liquidación fue inadmitido a trámite por cuantía en auto de 22 de mayo de 2008, y no digamos ya con respecto a la liquidación correspondiente al ejercicio 2004, objeto de impugnación en la sentencia comentada**
  
7. En congruencia con todo lo expuesto, la **sentencia estima conforme a Derecho la aplicación del tipo de gravamen del 13 % en el ejercicio de 2004 resultante de incrementar el general del 10 por 100 -previsto en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley 9/1998, en su redacción por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura-, en tres puntos porcentuales -conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del precitado artículo 11, en su redacción por la Ley 8/2002 -, esto es, un punto por cada año transcurrido sin acometer las obras, 2002, 2003 y 2004, dado que el impuesto se devengaba el 31 de diciembre, al tener que computarse desde el ejercicio 2001, que fue cuando se pudo presentar la declaración tributaria de bienes en el modelo D-059, que habilitaba a la Administración tributaria para girar las correspondientes liquidaciones.**

A lo expuesto debemos añadir dos circunstancias: la primera es que la sentencia cuenta con un Voto particular en el que se defiende que estamos ante una cuestión de carácter autonómico para cuyo conocimiento era competente la Sala de instancia. El Voto se formula por el Magistrado ponente del recurso de casación 4532/2007. La segunda es que como se recoge en la sentencia comentada, el impuesto que nos ocupa ha sido suprimido, con efectos desde el 1 de enero de 2011, por el artículo 43.2 de la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, Ley de Medidas de Extremadura 2011.

## 6. Bibliografía

- › “Los límites constitucionales a la retroactividad de las normas jurídicas. Especial referencia la retroactividad de las normas tributarias.” Ilma. doña Marta Fernández de Frutos, Magistrada y Profesora Asociada del Área de Derecho Constitucional de la Universidad Autónoma de Barcelona. Revista jurídica de Catalunya número 2-2010, páginas 443-472.

