

**BREVES CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS IMPUESTOS PROPIOS
DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA**

Por el Dr. FRANCISCO ÁLVAREZ ARROYO
*Becario de Investigación del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IMPUESTO DE DEHESAS CALIFICADAS EN DEFICIENTE APROVECHAMIENTO
 - A) HECHO IMPONIBLE
 - B) SUJETO PASIVO
 - C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN
- III. IMPUESTO SOBRE LAS TIERRAS CALIFICADAS COMO REGADÍOS INFRAUTILIZADOS
 - A) HECHO IMPONIBLE
 - B) SUJETO PASIVO
 - C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN
- IV. ASPECTOS COMUNES DE AMBOS IMPUESTOS
- V. IMPUESTO SOBRE APROVECHAMIENTOS CINEGÉTICOS
 - A) HECHO IMPONIBLE
 - B) SUJETO PASIVO
 - C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN

I. INTRODUCCIÓN

Una de las principales manifestaciones de la autonomía financiera de las CC.AA. es, sin duda, la posibilidad de establecer sus propios impuestos, posibilidad ésta reconocida en la propia C.E. (art. 157.b) y regulada en la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las CC.AA. (L.O.F.C.A.).

No obstante, la facultad que comentamos no es absoluta, sino que ha de respetar una doble limitación que establece el art. 6 de la L.O.F.C.A.; límites, por un lado, con el poder tributario estatal y, del otro, con el poder tributario local.

El art. 6.2 de la L.O.F.C.A., respecto a los tributos estatales, prohíbe la duplicidad de hechos imponibles entre tributos autonómicos y tributos estatales, lo cual puede dar lugar a situaciones de doble imposición, como veremos. Por otro lado, el art. 6.3 del mismo texto legal prohíbe a las CC.AA. establecer tributos sobre las materias imponibles reservadas a las entidades locales.

Un primer aspecto a tratar, a mi modo de ver, es el intento de dilucidar lo que deba entenderse por materias, o más propiamente materia imponible. La doctrina viene considerando desde hace tiempo¹ que la materia imponible, o lo que es lo mismo, «*el objeto del tributo en su significación material —ya que, como sabemos, puede tener también un sentido teleológico— es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a imposición*». También se ha definido el objeto del tributo como el elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo². Por su parte, el T.C. en Sentencias del Pleno núm. 37/1987, de 26 de marzo, y núm. 186/1993, de 7 de junio, sostiene una tesis similar cuando dice: «*Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico*».

Una vez dicho esto, procede examinar el primero de los límites que anunciábamos anteriormente. En efecto, lo que se prohíbe en el art. 6.2 es la duplicidad de hechos imponibles, con lo cual cabe la posibilidad de que exista doble imposición. Si tenemos en cuenta la doctrina constitucional establecida en las sentencias citadas, respecto a la materia imponible u objeto del tributo, el hecho imponible y la doble imposición, para el T.C. no hay tal si lo que la CC.AA. establece es un tributo que, aun gravando el mismo objeto o materia imponible, no coinciden en el mismo hecho imponible los tributos en cuestión. Esta afirmación del

¹ Vid. Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (tomo IV), Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 334.

² Cfr. Martín Queralt/Lozano Serrano, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 270.

T.C. resulta, a mi entender, bastante desacertada; hacer recaer la existencia de doble imposición en el hecho imponible del tributo es tanto como otorgar carta blanca al legislador tributario para establecer sobre un mismo objeto cuantos hechos imponibles le permita la utilización del rico lenguaje castellano.

La doble imposición debe referirse a la materia imponible o, como apunta el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía³, en el concepto impositivo, de otro modo no podría explicarse, entre otras cosas, la existencia de Convenios de Doble Imposición, si ésta se da sobre el hecho imponible es claro que no habría necesidad de los mismos pues la redacción del hecho imponible de un impuesto alemán no va a coincidir exactamente, aun con una buena traducción, con el hecho imponible de un impuesto español que grave el mismo objeto.

Por lo que respecta a la segunda de las limitaciones, al establecimiento de tributos autonómicos, el art. 6.3 de la L.O.F.C.A. establece, como ya se ha dicho anteriormente, la posibilidad que tienen las CC.AA. de incidir en aquellas materias que la ley reserva a las corporaciones locales, para lo cual han de cumplirse necesariamente dos requisitos que a continuación se enumeran:

1. *La legislación de Régimen local debe prever tal posibilidad, así como la forma en que haya de producirse.*
2. *La CC.AA. que haga uso de esta facultad deberá compensar adecuadamente a las entidades locales correspondientes, de forma que sus ingresos presentes y futuros no se vean mermados ni reducidos.*

Dicho esto podemos delimitar, conforme a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (L.R.H.L.), las materias imponibles que dicha ley reserva a las Haciendas locales, entendiendo como tales, a estos efectos, aquellas sobre las que recaen los tributos que la L.R.H.L. establece. De este modo, descartando tasas, precios públicos y contribuciones especiales por razones obvias, podemos señalar seis materias imponibles reservadas por ley a las Haciendas locales, a saber:

1. La riqueza inmobiliaria, representada por la titularidad de bienes inmuebles (Impuesto sobre Bienes Inmuebles).
2. El desarrollo de actividades de tipo económico (Impuesto sobre Actividades Económicas).
3. La circulación de vehículos por las vías públicas (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica).
4. La realización de actividades de construcción, instalación u obras (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).
5. Las plusvalías generadas por los terrenos urbanos (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

³ En Sentencia de 2 de julio de 1992, publicada en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1, 1992, pág. 96.

6. Aprovechamiento de cotos de caza y pesca (Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios).

Cualquier otra materia imponible no estaría reservada a las Haciendas locales, por tanto, siempre y cuando tampoco se vulnerasen los objetos sobre los que recaen los impuestos estatales, las CC.AA. podrán establecer libremente cualquier gravamen sobre una materia distinta de las reseñadas (caso de existir), puesto que no estaría reservada a las Haciendas locales, y, por tanto, sería susceptible de constituir el objeto de un tributo autonómico. En este punto, quisiera traer a colación el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (I.I.M.A.)⁴ de la CC.AA. balear, ya que abre un campo de actuación, una materia imponible «virgen» y susceptible de constituir el soporte material de un tributo, cuya capacidad recaudatoria, por otro lado, puede llegar a alcanzar una relativa importancia, si bien, lo más importante de este tributo no es ésta, sino su finalidad extrafiscal: reducir las agresiones ambientales, finalidad que además de beneficiar al ciudadano mejorando su entorno, puede suponer una disminución del gasto de las CC.AA., ya que podrían ahorrarse conceptos como limpieza de ríos, estaciones depuradoras de aguas residuales, etc. Son dignas de elogio iniciativas como esta de la CC.AA. balear, por el derroche de imaginación y esfuerzo que representan, al gravar un fenómeno económico distinto al juego o las explotaciones agrarias infrautilizadas.

A estos dos límites aún cabría añadir un tercero, representado por el art. 33 de la Sexta Directiva IVA (77/388/C.E.E.), y es que nuestra condición de Estado miembro de la Unión Europea nos obliga, como es obvio, a respetar el Derecho comunitario, y en consecuencia, las CC.AA. no pueden establecer ningún impuesto que presente las características de un impuesto sobre el volumen de negocios⁵.

Expuestos los límites y posibilidades de las CC.AA. en orden a la creación y establecimiento de sus tributos propios, es el momento para analizar el uso que de esta facultad ha hecho la CC.AA. de Extremadura. Dejando al margen tasas, precios públicos y contribuciones especiales, vamos a referirnos únicamente a los impuestos propios⁶, que son los siguientes:

– *Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.*

⁴ Este impuesto fue creado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre de la CC.AA. de las Islas Baleares (B.O.E. núm. 32, de 6 de febrero de 1992). Para un mayor conocimiento de este tributo autonómico puede consultarse: Adame Martínez, F. D., «El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la CC.AA. de Baleares», *Civitas R.E.D.F.*, n.º 79, 1993, págs. 433 y ss.

⁵ Respecto al concepto y características de los impuestos sobre el volumen de negocios he de remitirme a mi trabajo que con el título: «El concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia», será publicado en breve en la revista *Noticias de la Unión Europea*.

⁶ Que no debemos confundir con los impuestos cedidos por el Estado a las CC.AA. a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA., cuya gestión corresponde a éstas. Los impuestos cedidos son: Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- *Impuesto sobre las tierras calificadas como regadíos infrautilizados.*
- *Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos.*

II. EL IMPUESTO DE DEHESAS CALIFICADAS EN DEFICIENTE APROVECHAMIENTO

Regulado en los artículos 21 a 29 de la Ley de la CC.AA. extremeña 1/1986, de 2 de mayo, de la Dehesa. Se define como un tributo propio de la CC.AA. de Extremadura, de carácter directo, real y periódico, con fin no fiscal.

A) HECHO IMPONIBLE

En este impuesto el hecho imponible lo constituye la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento, conforme al artículo 19 de la misma ley, el cual establece lo siguiente: *«La calificación de una dehesa en deficiente aprovechamiento se hará en cada caso y para cada dehesa por la Junta de Gobierno de la CC.AA., a propuesta del Consejero de Agricultura y Comercio, previa audiencia del interesado»*. Por tanto, con el único límite del artículo 18 de la ley⁷, queda en manos del Gobierno autonómico, y no del sujeto pasivo, la realización del hecho imponible. La razón, estimo, de haber configurado el hecho imponible de esta manera, y no como la titularidad de una dehesa calificada en deficiente aprovechamiento se debe a que de haberlo hecho así existiría una duplicidad de hechos imponibles respecto al Impuesto sobre el Patrimonio.

B) SUJETO PASIVO

El artículo 22 de la Ley de la Dehesa considera como sujeto pasivo, con carácter general a *«las personas físicas y jurídicas, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, que sean titulares de las dehesas que estén calificadas en deficiente aprovechamiento»*.

En particular los apartados 2 y 3 del citado precepto consideran sujeto pasivo del impuesto a los propietarios de las dehesas en primer lugar, siempre que efectivamente gocen del disfrute de la misma, ya que si ésta se encuentra cedida en usufructo⁸ el sujeto pasivo será el usufructuario mientras que si está arrendada lo será el arrendador quien, a su vez, podrá repercutirlo sobre el arrendatario si

⁷ El cual establece: *«La calificación de una dehesa en deficiente aprovechamiento procederá:*

a) *Cuando el Plan de Aprovechamiento y Mejora elaborado por la Consejería de Agricultura y Comercio no sea aceptado por los interesados en el plazo de un mes.*

b) *Cuando se incumpla o entorpezca gravemente el Plan de Aprovechamiento y Mejora presentado por los interesados y aprobado por la Consejería de Agricultura y Comercio, o el redactado por dicha Consejería y aceptado por los interesados.»*

⁸ Igualmente sucede con cualquier otro derecho real que lleve consigo total o parcialmente el disfrute de las dehesas.

el incumplimiento del Plan de Aprovechamiento y Mejora se debe a éste último, no pudiendo trasladar el impuesto en caso contrario.

Como se puede apreciar, la realización del hecho imponible –*calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento*– corresponde a la Administración autonómica, sin embargo no es sujeto pasivo del impuesto, ya que, al igual que ocurre con las tasas, la mera realización por razones administrativas del supuesto de hecho no convierte a la Administración actuante en sujeto pasivo.

C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN

La base imponible del Impuesto es la diferencia entre el aprovechamiento⁹ potencial y el real (*vid.* art. 23, Ley Dehesa), cual sea el aprovechamiento potencial lo determinará el Plan de Aprovechamiento y Mejora, mientras que para determinar el real habrá que recurrir a las difíciles y costosas indagaciones que haga el organismo correspondiente de la CC.AA.

«La cuota tributaria» se obtiene multiplicando por 3.000 la base imponible y en función del tiempo en que permanezcan calificadas en deficiente aprovechamiento irá aumentando progresivamente. Los dos primeros años el tipo de gravamen es «igual a la cuota tributaria», en el tercero y cuarto se incrementará el 20%, quinto y sexto el 40%, séptimo y octavo 60%, noveno y sucesivos el 80%.

Como puede apreciarse tras lo dicho, la falta de técnica tributaria en la determinación de la cuota es evidente y grave, pues se están mezclando unos conceptos con otros. En los tributos variables, como el que nos ocupa, la cantidad a pagar se determina aplicando a la base imponible el tipo de gravamen, y su resultado se denomina cuota tributaria. El legislador extremeño ha dispuesto que primero se determine la cuota y a ésta se le aplique el tipo de gravamen, desconociendo de esa manera la figura de la base liquidable. Una correcta redacción, respetando la *intention legis*, del artículo 24 de la Ley de la Dehesa podría ser, a mi juicio, la siguiente:

«Art. 24.1. La base liquidable se obtendrá multiplicando por 3.000 la base imponible, expresándose el resultado en pesetas, a la cual se aplicará la siguiente escala progresiva, en función del tiempo en que las dehesas se hallen calificadas en deficiente aprovechamiento:

- a) Durante los dos primeros años siguientes a la sujeción al impuesto, el tipo de gravamen será del 100%¹⁰.

⁹ En principio el aprovechamiento se refiere a la carga ganadera, pero si la dehesa tuviera alcornoques susceptibles de aprovechamiento corchero, a la base imponible se añadirá la diferencia entre el aprovechamiento real y potencial del alcornoque.

¹⁰ Con ello se consigue el objetivo pretendido por el legislador extremeño que es, pienso, que la base liquidable se convierta en cantidad a pagar. Con la redacción actual puede darse la anómala situación de que una base liquidable (que la ley llama cuota tributaria) de 6.000.000 de pesetas se le aplique un tipo de gravamen de 6.000.000, con lo cual la cantidad a pagar sería extraordinariamente elevada.

- b) Durante el tercer y cuarto año el tipo se incrementará un 20%.
- c) Durante el quinto y sexto año, el tipo se incrementará un 40%.
- d) Durante el séptimo y octavo año, el tipo se incrementará un 60%.
- e) El noveno año, el tipo se incrementará un 80%, quedando invariable en adelante».

Con esta hipotética redacción, e incluso con la actual, se roza la prohibición de no confiscatoriedad del artículo 31 de la C.E., sin embargo, dada la inexistencia de una medida límite de los tipos de gravamen¹¹, habrá que estar a lo que dispongan, si llega el caso, los Tribunales de Justicia.

III. IMPUESTO SOBRE LAS TIERRAS CALIFICADAS COMO REGADÍOS INFRAUTILIZADOS

Los arts. 25 a 29 de la ley de la CC.AA. de Extremadura núm. 3/1987, de 8 de abril, sobre Tierras de Regadío, se ocupan de crear y establecer el Impuesto sobre las tierras calificadas como regadíos infrautilizados¹², con la misma finalidad que el anterior, se define igualmente como un tributo propio de la CC.AA. extremeña, de carácter directo, real y periódico. Dada la gran similitud entre ambos impuestos, podríamos reproducir aquí muchas de las consideraciones efectuadas respecto al Impuesto de dehesas.

A) HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible de este Impuesto se define como la infrautilización, formalmente declarada, de la superficie de regadío. Si examinamos los arts. 10 a 23 de la citada Ley 3/1987, más concretamente el art. 23, vemos que para que se realice este hecho imponible es necesario que previamente se incoe un expediente que culminará en Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura, por medio del cual se acordará la calificación formal de regadío infrautilizado. Como ya anunciábamos cabe hacerse en este punto idénticas consideraciones que respecto al hecho imponible del anterior impuesto.

B) SUJETO PASIVO

La redacción del art. 26 de la Ley sobre Tierras de Regadío coincide plenamente con el art. 27 de la Ley de la Dehesa en la determinación del sujeto pasivo, por

¹¹ Esta situación ya ha sido expuesta acertadamente por Bollo Arocena, M. C. en su trabajo: «La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional en la tributación», *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1989*, Madrid, 1991, págs. 205-226.

¹² Esta es la denominación que se hace del Impuesto, si bien el texto articulado (art. 25.1) dice que se crea el *impuesto de superficie de regadío infrautilizado*, esto nos hace dudar de cual sea la denominación exacta, sin embargo, he optado por la transcrita en el texto por entender que esa es la *intencio legis*.

tanto, sería reiterativo añadir cualquier comentario que no hayamos hecho ya en el apartado anterior correspondiente al sujeto pasivo del Impuesto de dehesas.

C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN

Establecida la base imponible en el art. 27 de la Ley sobre Tierras de Regadío, está en la misma línea que veíamos antes, que la «infrautilización» se cuantifique y se tribute en función de ella, lo cual no parece lo más adecuado, como ya hemos puesto de manifiesto. Para ello el art. 27 utiliza una fórmula matemática consistente en multiplicar la «infrautilización» por un factor de corrección fijo y determinado en el apartado d) del citado artículo. Lo que venimos denominando «infrautilización» puede ser, en este caso, de tres tipos: «infrautilización» del suelo, «infrautilización» o falta de rendimiento y, por último, «infrautilización» de la mano de obra. Tres tipos distintos que se cuantifican también de diversa forma: diferencia entre el índice¹³ potencial y el obtenido, en el primer caso; diferencia entre 0,8 y el índice obtenido, en el segundo; y, por último, diferencia entre el índice potencial y el obtenido multiplicado por el precio de la hora de trabajo que se deduzca del salario mínimo interprofesional. Para determinar la cuota a pagar se multiplicará la base imponible obtenida por las siguientes cantidades: 50.000, 100.000 o el cuádruple de la misma base imponible, según se trate de una «infrautilización» u otra.

Asimismo, existe una escala progresiva de gravamen para el caso de que la infrautilización subsistiera en el tiempo, así el art. 28.b) establece incrementos porcentuales de la cuota según el número de años en que perdure la infrautilización, si bien no se especifica si los años deben ser consecutivos o no, para que se aplique el incremento.

IV. ASPECTOS COMUNES DE AMBOS IMPUESTOS

En su momento se intentó poner de manifiesto la falta de competencia de la CC.AA. extremeña para crear un «impuesto con fin no fiscal», sin embargo, como ya se había reconocido en la S.T.C. 37/87 (F.J. 13.^º), *«nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las CC.AA. puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la C.E. (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 C.E.) y de los respectivos estatutos de autonomía».*

La definición que del impuesto, en general, nos brinda la L.G.T. en su artículo 26.1.c) no impide la finalidad extrafiscal del mismo siempre que su hecho im-

¹³ El índice al que se hace referencia está regulado en el articulado de la Ley, y, grosso modo, puede decirse que se fija el citado índice en función de los distintos aprovechamientos económicos que puedan obtenerse de la superficie de regadío.

nible lo constituyan negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica. También exige la L.G.T. que exista capacidad contributiva en el sujeto pasivo, cuestión resuelta por el T.C. creando la ficción de la capacidad económica potencial¹⁴ en sus sentencias 37/1987 y 186/1993, ya citadas con anterioridad.

Es claro, pues, que la naturaleza jurídica, tanto del Impuesto de dehesas, como la del Impuesto sobre los regadíos, conforme a la doctrina constitucional sobre la capacidad económica que establece el T.C., es efectivamente la de un impuesto. Por lo tanto, en virtud de lo establecido en el artículo 157.3 de la C.E., en relación con los artículos 4, 6 y 9 de la L.O.F.C.A., en el cual se establece la posibilidad, con carácter general, de que el Estado transfiera o delegue en las CC.AA., eso sí, mediante Ley Orgánica, sus propias facultades (en este caso las del art. 149.1.14.^o). No otra cosa se hace en los preceptos citados de la L.O.F.C.A., en virtud de los cuales las CC.AA. pueden crear sus propios impuestos siempre que respeten una serie de principios, entre los cuales no consta el de someterse únicamente a fines recaudatorios.

Resulta, pues, acertada la doctrina constitucional establecida en la sentencia 37/1987¹⁵ respecto a los fines no fiscales del impuesto, reiterada en la 186/1993; habida cuenta además, y principalmente, que la CC.AA. de Extremadura puede asumir competencias en la «agricultura y ganadería, de acuerdo con la ordenación general de la economía» (art. 148.1. 7.^o C.E.), con lo cual el establecimiento de un impuesto, para lo cual está habilitada por la L.O.F.C.A., en el marco de la reforma agraria no infringe el ámbito competencial del Estado sobre la Hacienda General, ni tampoco, a mi juicio, invade las prerrogativas de las Haciendas locales.

Por otra parte, es necesario poner de manifiesto que, en un afán por consagrar la finalidad no fiscal de los impuestos, el T.C. ha forzado el contenido de la capacidad económica, desvirtuando de esa manera la naturaleza del mismo y del impuesto. Por tanto, coincido con el sentir de la doctrina, en afirmar que, tanto el Impuesto de dehesas, como el Impuesto sobre los regadíos infrautilizados, no son verdaderos impuestos, ya que no tienen en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo. Conseguir un mayor nivel de productividad es totalmente deseable, más aún en la actual situación de crisis económica que padecemos, sin embargo entiendo, con Checa González¹⁶, que estos fines «deben ser promovidos por los poderes públicos mediante medidas incentivadoras y no penalizadoras», acudiendo a estas últimas sólo en el caso de que fallen las primeras, y desde luego no usando «el nombre de impuesto, y todo el ropaje jurídico que esa denominación comporta», sino llamando a las cosas por su nombre y si lo que se quiere es

¹⁴ A este respecto me remito a mi trabajo: «El Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 27, 1994.

¹⁵ Como ya fue puesto de manifiesto por Checa González, *vid.* «El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la Sentencia TC S37/1987, de 26 de marzo, *Impuestos*, tomo I, 1987, pág. 667.

¹⁶ *Ob. cit.*, pág. 671.

penalizar la no utilización de la tierra lo adecuado, a mi juicio, es multar o sancionar al infractor, pero no gravarle con un supuesto impuesto.

V. IMPUESTO SOBRE APROVECHAMIENTOS CINEGÉTICOS

Desde la Ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1992, cuyo art. 6 da nueva redacción a la D.T. 3ª de la L.R.H.L., el aprovechamiento cinegético (no puede ser otro) de los cotos de caza y pesca es una materia imponible *expresamente*¹⁷ reservada por la legislación de Régimen Local a las Haciendas locales, que la someterían a imposición a través del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad d) del art. 372 del Texto refundido que aprueba las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (R.D. 781/1986), expuesta explícitamente con anterioridad, y cuya pervivencia se debe a la ya citada D.T. 3ª de la L.R.H.L. Por tanto, en aplicación del art. 6.3 de la L.O.F.C.A. estaría vedada esta materia a las CC.AA. de no ser por la D.A. 19ª de la Ley 18/1991 del IRPF que introdujo una modificación de la D.A. 5ª de la L.R.H.L., permitiendo a las CC.AA. hacer suya la materia imponible descrita. ¿Respetar el art. 6.3 de la L.O.F.C.A. la redacción contenida en el apartado 6 de

¹⁷ Con anterioridad a la Ley 6/1991, pudiera plantearse la duda sobre la subsistencia o no del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, si bien, ha de resolverse afirmativamente, ya que, aun con una deficiente técnica legislativa, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios no ha desaparecido en ningún momento del sistema tributario local. En efecto, la redacción original de la D.T. 3ª de la L.R.H.L., prorrogaba la exigibilidad del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios hasta el 1 de enero de 1991 (si bien, sin hacer mención alguna a la Disposición Derogatoria de la L.R.H.L., que derogaba el Título VIII del R.D.L. 781/1986, donde se encuadran los arts. 372 y ss., reguladores del citado impuesto). Posteriormente, la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto Ley 7/1989, de 29 de diciembre), a través de su D.T. 3ª, prorroga la aplicación del Impuesto hasta el 31 de diciembre de 1991, esta vez sí haciendo referencia a la D.D. de la L.R.H.L. («... No obstante, lo establecido en el apartado 1 de la D.D. de la Ley 39/1988...»). Sin embargo, es la Ley 6/1991, a la que ya se ha hecho mención, y de la cual proviene la actual redacción de la D.T. 3ª de la L.R.H.L., la que, de una forma clara y contundente, mantiene la vigencia de las disposiciones por las que se rige el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, incluyendo ordenanzas fiscales municipales. También se ha referido a este tema, Font Blázquez, incidiendo en la deficiente técnica legislativa y en la sucesión de normas, *vid.* «Tributación de los cotos de caza y pesca. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios», *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992.

En este *maremagnum* de vigencias, la CC.AA. de Extremadura dicta la Ley de Caza, Ley 8/1990, de 21 de diciembre, en cuyos arts. 30 y ss. se establece el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos, entrando en clara colisión con el art. 6.3 de la L.O.F.C.A., si bien, como ya se ha dicho en el texto, de alguna manera, esta situación se ha visto refrendada con posterioridad por la D.A. 19ª de la Ley 18/1991. No vamos a profundizar sobre la posible inconstitucionalidad del impuesto extremeño, pues la Ley de Caza ha sido recurrida ante el T.C., y, al momento de redactar este trabajo, aún no ha recaído sentencia. Aunque, concretamente respecto al tema que nos ocupa (posible vulneración del art. 6.3 L.O.F.C.A.), cabe esperar un pronunciamiento a favor de la constitucionalidad, habida cuenta que el T.C. tiene dicho que «los criterios para enjuiciar la constitucionalidad de una norma deben deducirse de las normas vigentes en el momento en que este Tribunal procede a dicho enjuiciamiento y no de las vigentes en el momento de dictarse la norma impugnada» (cfr., entre otras, STC núm. 213/1988, de 11 de noviembre).

la D.A. 5ª de la L.R.H.L.¹⁸ A mi juicio, sí, dada la generosidad del citado art. 6.3, el cual nos habla de *supuestos y términos* que la legislación local contemple, cualquiera que estos sean, y por lo que respecta a la compensación, ¡que mejor compensación que la no supresión del impuesto municipal!, aunque desde luego no parece que fuese ésta la intención del legislador al redactar el art. 6.3 de la L.O.F.C.A., pero, al no concretar en que deba consistir tal compensación, sino tan sólo exigir que no haya merma en los recursos de las Haciendas locales, es posible equiparar la compatibilidad entre ambos tributos (el local y el autonómico) con la oportuna compensación.

A) HECHO IMPONIBLE

Según el art. 31 de la Ley de la CC.AA. de Extremadura núm. 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza, se configura el hecho imponible como el aprovechamiento cinegético privativo, administrativamente autorizado, para terrenos radicados en el territorio de Extremadura.

Por otro lado, el apartado 2 del citado art. 31 recoge algunos supuestos de no sujeción, por ejemplo, cotos regionales de caza, reservas, refugios, Parques Naturales, etc.

Como vemos son dos los supuestos de hecho que han de cumplirse para entender realizado el hecho imponible, por un lado, que se lleve a cabo el aprovechamiento cinegético privativo en terrenos radicados en Extremadura, y por otro lado, que dicho aprovechamiento esté autorizado por la Administración. Por tanto, únicamente los cotos deportivos y los cotos privados de caza¹⁹ están sujetos al Impuesto.

B) SUJETO PASIVO

Serán sujetos pasivos del Impuesto, conforme al art. 32, los titulares de las concesiones administrativas de aprovechamiento cinegético privativo, ya sean personas físicas, jurídicas o incluso comunidades de bienes.

El titular de la concesión no tiene porqué coincidir con el propietario de los terrenos, pero normalmente va a ser así. Por un lado, el art. 19 de la Ley establece que se otorgará la concesión administrativa a los propietarios de los terrenos susceptibles de constituir un coto deportivo de caza cuando, previamente, hayan concertado el arrendamiento o cesión de los terrenos con una Sociedad Deportiva

¹⁸ Cuyo tenor literal es el siguiente: «Asimismo, y conforme al art. 6.3 a que se refiere el apartado 1 anterior, las CC.AA. 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.

El impuesto que establezcan las CC.AA. al amparo de esta facultad será compatible con el Impuesto Municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquel».

¹⁹ Definidos en los arts. 19 y 20 de la Ley de Caza, respectivamente.

de Cazadores. Por otra parte, el art. 20.3 del mismo texto legal establece que se otorgará la concesión a los propietarios de los terrenos o bien a los que acrediten el arrendamiento con fines cinegéticos de los terrenos en cuestión.

C) BASE IMPONIBLE, CUOTA Y TIPO DE GRAVAMEN

En el art. 34 de la Ley de Caza se dice que la base imponible es la extensión superficial de los cotos, teniéndose en cuenta además el grupo al que pertenece según la clasificación establecida en los arts. 19 y 20, respectivamente, para cotos deportivos y privados. A continuación en los arts. 35 y 36 se establecen los llamados tipos, y, por último, el art. 39 se ocupa de recordar el procedimiento para determinar la cuota a pagar.

La regulación de los arts. citados está bien estructurada y no da lugar a incongruencias como sucedía con el Impuesto de dehesas. Si bien lo cierto es que al establecerse unas tarifas, que en suma es lo que contienen los arts. 35 y 36, podría haberse evitado la artificiosa definición de tipo y base imponible, hubiese resultado más coherente, y con el mismo resultado económico, hacer referencia únicamente a las tarifas para la determinación de la cuota, como sucede por ejemplo con el I.A.E. (vid. art. 85 L.R.H.L.).