

Las contribuciones especiales locales

Nicolás Sánchez García

Letrado de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Naturaleza y hecho imponible

Las contribuciones especiales son una de las tres clases de tributos previstos en el artículo 26 de la Ley General Tributaria que, aunque cuentan con gran tradición en el Ordenamiento Jurídico, han ido perdiendo progresivamente campo de actuación e importancia en las haciendas de las diferentes Administraciones Públicas. Aunque la legislación vigente, siquiera de forma residual, todavía contempla la posibilidad de que el Estado y las comunidades autónomas puedan establecer este tipo de tributos, en la actualidad sólo tiene relevancia real en las Haciendas Locales, en concreto en las haciendas de los municipios.

Las causas que justifican la escasa efectividad actual de este tributo son diversas: la tradicional oposición y resistencia de los afectados, agrupados en las denominadas "asociaciones administrativas de contribuyentes", los numerosos agravios comparativos que los criterios de reparto de las obras e inversiones suscitan entre los sujetos pasivos, la dificultad de gestión por la complejidad de los trámites que su aplicación conlleva, el coste político para las autoridades locales que supone establecer una contribución especial, ahora que han desaparecido las contribuciones especiales de establecimiento obligatorio ⁽¹⁾.

Las contribuciones especiales han cumplido en los municipios españoles un papel de primera magnitud como instrumento de financiación de las obras públicas y el establecimiento de servicios municipales en momentos de crecimiento urbano, en los que no se disponía de los instrumentos y cauces jurídicos que actualmente ofrece la normativa urbanística. En la medida en que los sistemas de ejecución de los diferentes planes urbanísticos han ido previendo otros medios para desplazar hacia los interesados el coste de las urbanizaciones, las contribuciones especiales han entrado en una vía muerta de la que difícilmente habrán de salir ⁽²⁾.

Las contribuciones especiales han cumplido un papel de primera magnitud como instrumento de financiación de las obras públicas y el establecimiento de servicios municipales

El art. 28 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) establece que las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local por las Entidades respectivas ⁽³⁾.

(1) Gran parte de estas causas son analizadas por M. Vega Herrero en "Las contribuciones especiales en España", I.E.F., Madrid 1975; "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico", *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova, Valladolid 1982; "Las contribuciones especiales de la Hacienda Local", M. Vega Herrero, *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona 1987, p. 176.

(2) Vid. "Tributos Locales", E. Simón Acosta, *Tratado de Derecho Municipal*, Ed. Civitas, Madrid 1988, pp. 2259-2260. "Un análisis de la diferencia entre las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales se puede consultar en "Las contribuciones especiales", F. Clavijo Hernández, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid 1993, pp. 560-561.

(3) Esta definición legal, equivalente a la recogida en el artículo 26.1.b) de la Ley general Tributaria, tiene la virtud de calificar esta figura tributaria respecto a las del impuesto y la tasa. La contribución especial se separaría del impuesto en que necesita una actividad de la Administración como presupuesto legitimador para su exacción, y se diferenciaría de la tasa en que se necesita que exista un beneficio para el sujeto pasivo en esa actividad administrativa y no sólo que le afecte. Vid. "Las contribuciones especiales de la Hacienda Local", M. Vega Herrero, p. 176.

Las contribuciones especiales son un tributo tradicional de las Haciendas Locales que edifica su hecho imponible sobre dos datos básicos:

◆ La realización por la Entidad Local de una obra pública, el establecimiento o ampliación de servicios públicos. A la vista de que no se contempla la mejora de los servicios públicos ya establecidos, debe estimarse que en este supuesto no cabe establecer una contribución especial ⁽⁴⁾. Sólo los aumentos cuantitativos determinarán el nacimiento de una contribución especial, con independencia de que la reparación o sustitución de servicios ya establecidos puedan originar un beneficio especial a los titulares de determinados inmuebles ⁽⁵⁾.

◆ La obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor en sus bienes. Este dato servirá para modular la deuda tributaria a ingresar por cada uno de los sujetos pasivos y es de una trascendencia tal que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha dudado en afirmar, en numerosas ocasiones, que si se prueba que el beneficio o aumento de valor no existe la contribución especial deviene improcedente ⁽⁶⁾.

Destacar que debería haberse afinado más en la redacción del artículo 28 de la LRHL insistiendo en que el hecho imponible de las contribuciones especiales no es tanto la obtención por el sujeto pasivo de un aumento de valor en sus bienes, como la idoneidad de la realización de las obras o inversiones públicas para provocarlo.

Las contribuciones especiales son un tributo de imposición potestativa para los municipios, a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde en algunos supuestos su establecimiento era obligatorio ⁽⁷⁾. Esta caracterización refuerza la autonomía de los municipios que, en cada caso concreto, decidirán si determinada obra o inversión pública se financia con cargo a los ingresos generales del presupuesto de la entidad, o si deberá establecer una contribución especial para que su financiación corra a cargo de aquellos que obtienen un beneficio o aumento de valor en sus bienes. Sobre este tema, el art. 29.3 de la LRHL determina expresamente que las cantidades recaudadas por las contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por cuya razón se hubiesen

exigido, todo uso de este instrumento tributario que no respetase esta limitación sería ilegal.

Las contribuciones especiales gravan un aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo, y aunque no cabe hablar de un gravamen sobre las plusvalías o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo, es interesante estudiar los puntos de colisión de esta figura tributaria con los impuestos que gravan los incrementos de patrimonio de los bienes inmuebles. Las diferencias básicas que separan los Impuestos

(4) Esta opinión no es compartida por C. Albiñana García Quintana quien considera que el término "mejora", suprimido respecto a la Legislación anterior, se encuentra comprendida en la voz "ampliación". Vid. "Las contribuciones especiales", Palau 14 RVHP nº 7/1989, p. 177.

(5) Vid. "Manual práctico de contribuciones especiales", M. Ballesteros Fernández, Ed. Comares, Granada 1992, p. 100.

(6) Vid. sentencias del Tribunal Supremo de 22-XII-1976; 9-III-1978, 29-III-1979, 21-XII-1981, 5-V-1982, 13-VII-1985 y 6-V-1988

(7) El artículo 219.1 TRRL disponía que era obligatoria la exigencia de contribuciones especiales en los siguientes supuestos: a) apertura de calles y plazas y la primera pavimentación de las calzadas y aceras; b) primera instalación de redes de distribución de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales; c) establecimiento de alumbrado público.



sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y Sociedades (IS), así como del Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IMIVTNU), respecto a las contribuciones especiales, son las siguientes ⁽⁸⁾:

◆ Los primeros recaen sobre incrementos de valor generados por factores diversos: económicos, demográficos, sociales, etc. Las contribuciones especiales, sin embargo, sólo gravan aumentos de valor conectados a la realización de obras, o establecimiento o ampliación de servicios públicos.

◆ Los gravámenes sobre incrementos patrimoniales recaen sobre el valor real de los mismos, siendo su cuantía la base imponible en cada caso concreto. La contribución especial no grava el aumento de valor que realmente ha experimentado el bien, sino que su cuantía se determina en función del coste de la actividad administrativa.

◆ Los impuestos a los que nos venimos refiriendo suelen devengarse en el momento de la transmisión del bien, mientras que las contribuciones especiales no precisan de este evento para que se produzca la obligación de contribuir.

Si una persona física o jurídica paga una contribución especial es porque ha obtenido un aumento de valor en alguno de sus bienes inmuebles, y la Administración Pública que impone el citado tributo considera que debe sufragar parte del coste de aquella obra, o inversión pública, de la cual ha obtenido aquel beneficio concreto o aumento de valor. Parece evidente que aunque el hecho imponible de las contribuciones especiales es muy diferente del gravamen de los incrementos patrimoniales en el IRPF, IS o IMIVTNU, la obra realizada, y en consecuencia el valor de la contribución especial, ha incidido en el aumento de valor experimentado por el inmueble ⁽⁹⁾.

Existen diversas alternativas de coordinación de las contribuciones



especiales con los impuestos aludidos. La primera de ellas permitiría deducir del incremento gravado en el IMIVTNU, o incremento de patrimonio en el IRPF o IS, el aumento de valor producido por la obra o servicio costeado mediante contribuciones especiales, resultado indirecto de una actuación de la propiedad ⁽¹⁰⁾. La dificultad de determinar exactamente su cuantía ha movido al legislador a desechar esta alternativa ⁽¹¹⁾.

Una segunda opción es la que se contemplaba en el antiguo Impuesto Municipal sobre Incremento

del Valor de los Terrenos, vigente hasta la aprobación de la LRHL. La normativa del impuesto permitía incrementar el valor de adquisición en lo pagado en concepto de contribución especial ⁽¹²⁾. Esta posibilidad ha desaparecido con el nuevo IMIVTNU, que remite a unos criterios objetivos para calcular la base imponible del impuesto, sin tener en cuenta ninguno de los gastos que haya soportado el sujeto pasivo y que han determinado un aumento de la plusvalía gravada.

Las contribuciones especiales ofrecen numerosos problemas de coordinación con otras figuras tributarias del Ordenamiento Jurídico y plantean dificultades a los municipios en el momento de su aplicación

(7) El artículo 219.1 TRRL disponía que era obligatoria la exigencia de contribuciones especiales en los siguientes supuestos: a) apertura de calles y plazas y la primera pavimentación de las calzadas y aceras; b) primera instalación de redes de distribución de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales; c) establecimiento de alumbrado público.

(8) Vid. "Las contribuciones especiales...", M. Vega Herrero, pp. 179-180. "Las ganancias de capital y la Justicia Tributaria", C. Palao Taboada, HPE nº 9/1971, pp. 51-52.

(9) Vid. "Consideraciones acerca del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos...", J.A. Sánchez Galiana, REDF nº 42/1984, p. 230.

(10) Vid. "La imposición sobre...", C. Palao Taboada, p. 53.

(11) Vid. "Consideraciones acerca...", J.A. Sánchez Galiana, p. 230.

(12) La doctrina científica resaltaba que el IMIVT había optado por incrementar el valor de adquisición, no ya por el aumento de valor a que dio lugar la contribución especial, sino en lo pagado por este concepto. Vid. "La tributación de las plusvalías inmobiliarias en el Derecho español", M. de Uriarte Zulueta, RDFHP nº 88/1970, p. 225 y "Consideraciones acerca...", J.A. Sánchez Galiana, p. 230.



En relación al IRPF y al IS, sus leyes reguladoras no parecen tener en cuenta las contribuciones especiales como un factor de minoración de los incrementos patrimoniales. La redacción del artículo 46.1 de la Ley del IRPF, al mencionar que se sumarán al valor de adquisición el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes, podría justificar que las contribuciones especiales satisfechas se sumaran al valor de adquisición del bien, aunque deberá estudiarse cada caso concreto, para tener un mínimo de seguridad de que ello es procedente. En relación al IS, la lectura de la vigente Ley reguladora del impuesto, especialmente de su artículo 14, permite concluir que no existe impedimento legal alguno a su consideración como partida deducible en la base imponible del impuesto.

Elementos tributarios

Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales serán todas las personas físicas y jurídicas, incluidos los entes sin personalidad jurídica a que alude el art. 33 de la Ley General Tributaria⁽¹³⁾, que resulten especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que generen la obligación de contribuir. El artículo 30.2 LRHL dispone, con carácter general, que en las contribuciones especiales por realización de obras, o establecimiento o ampliación de servicios, que afecten a bienes inmue-

bles, se considerarán personas especialmente beneficiadas los propietarios de los mismos. Este precepto prevé, asimismo, otros criterios específicos para las contribuciones especiales por realización de obras, o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendio, así como por construcción de galerías subterráneas.

De conformidad con lo previsto en el artículo 31 LRHL, la base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90% del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de servicios⁽¹⁴⁾, como puede observarse el margen de maniobra que se otorga a los ayuntamientos para la apreciación de las circunstancias que concurren en cada caso concreto es bastante amplio.

El coste referido en el apartado anterior estará integrado por los siguientes conceptos: a) El coste real de los trabajos parciales de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos. b) El importe de las obras a realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios. c) El valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanente las obras o servicios. d) Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, obras o instala-

ciones. e) El interés del capital invertido en las obras o servicios.

El coste total presupuestado de las obras o servicios tendrá carácter de mera previsión. Si el coste real fuera mayor o menor que el previsto, se tomará aquel a efectos del cálculo de las cuotas correspondientes, procediéndose a las oportunas devoluciones a los sujetos pasivos. A los efectos de determinar la base imponible, se entenderá por coste soportado por la entidad la cuantía resultante de restar a la cifra el coste total del importe de las subvenciones a auxilios que la entidad local obtenga del Estado o de cualquier otra persona, entidad pública o privada.

Una vez determinada la cantidad a financiar mediante la contribución especial, deberá repartirse su importe entre todos los sujetos pasivos. El reparto, tal y como se establece en el artículo 32 LRHL, se realizará, con carácter general, mediante la aplicación conjunta o separada, como módulos de reparto, de una serie de criterios, tradicionales en nuestro Ordenamiento Jurídico: metros lineales de fachada de los inmuebles, superficie, volumen edificable de los mismos y el valor catastral asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El citado artículo prevé una serie de criterios específicos para los supuestos de establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios, construcción de galerías subterráneas, etc.

La determinación de los módulos de reparto es una facultad dis-

(13) El artículo 33 LGT hace referencia a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

(14) La expresión "base imponible" es usada incorrectamente por la LRHL, dado que no se utiliza como magnitud de la capacidad económica de los sujetos pasivos. C. Albiñana García-Quintana, poniendo de manifiesto este tema, propone la expresión "cuota contributiva global". Vid. "Las contribuciones especiales", pp. 184-185. En el mismo sentido se puede consultar, asimismo, "Contribuciones especiales: devengo y base imponible", Revista La Ley nº 252/1981.

crecional de la entidad local que sólo será revisable en vía jurisdiccional en aquellos supuestos en que se establecieran de forma arbitraria y se provocaran situaciones injustas en determinados contribuyentes. En estos supuestos la Jurisprudencia adjudica al sujeto pasivo la carga de probar que concurren las citadas circunstancias. El artículo 32.2 LRHL dispone, para evitar algunas de estas situaciones, que si alguno de los sujetos pasivos llamados a contribuir gozara de una exención o bonificación fiscal, la cuota de cuyo pago resulta dispensado por la existencia de tal beneficio no podrá repercutirse entre los restantes sujetos pasivos ⁽¹⁵⁾.

Devengo

Las contribuciones especiales que se establezcan para financiar obras públicas se entenderán devengadas en el momento en que estas hayan concluido, momento que ha de entenderse referido al momento en que se produzca el acto formal y positivo de recepción o conformidad de las obras por la administración, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.2 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra. Esta circunstancia debe aparecer claramente especificado en la ordenanza fiscal de la contribución especial, a fin de poder imputar a cada tramo o fracción cuantas magnitudes y elementos sean necesarios para la configuración de toso los aspectos de la obligación tributaria ⁽¹⁶⁾. En los supuestos de establecimiento o ampliación de servicios públicos el devengo se entenderá referido al momento en que comiencen a prestarse.

El momento del devengo de las contribuciones especiales es especialmente importante, no sólo por ser el que va a determinar la legislación aplicable ⁽¹⁷⁾, sino por ser el que

indicará la persona obligada al pago. Cuando la persona que figure como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación, transmita los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición, en el período comprendido entre la aprobación de dicho acuerdo y el del nacimiento o devengo del tributo, estará obligada a dar cuenta a la Administración de la transmisión efectuada, dentro del plazo de un mes desde la fecha de ésta, y, si no lo hiciera, dicha Administración podrá dirigir la acción para el cobro, contra quien figuraba como sujeto pasivo en dicho expediente.

Esta disposición del artículo 33.3 LRHL es interesante pues coordina los intereses de la Administración con los de los contribuyentes, posibilitando que se le exija la contribución especial a quien ha experimentado el aumento de valor o beneficio cuantificable económicamente, que a buen seguro se habrá evaluado en el momento de la transmisión del bien inmueble, renunciando a una mera valoración fáctica.

Una vez finalizadas las obras se procederá al señalamiento individualizado de las cuotas tributarias, compensando con éstas los pagos anticipados que se hubieran realizado. Si estos pagos se hubiesen efectuado por personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo, el ayuntamiento practicará de oficio la pertinente devolución.

Como ya se ha adelantado, el hecho de que hasta que no se produce el devengo del tributo no nazca la obligación tributaria, no supone que en las contribuciones especiales, al igual que ocurre en el resto de los tributos, no se pueda exigir el pago anticipado. En esta ocasión el artículo 33.2 LRHL prevé que los ingresos anticipados se realizarán de acuerdo con las siguientes condiciones ⁽¹⁸⁾:

◆ La obligación de pago a cuenta sólo se pueden exigir cuando las contribuciones especiales se establezcan para financiar obras. Las

obras deberán ser fraccionables y no de ejecución única.

◆ Sólo se puede exigir el pago anticipado de una anualidad en función del coste previsto para el año siguiente.

◆ No se podrá exigir el pago de otra anualidad hasta que no se ejecuten las obras para las que se exigió el pago anticipado correspondiente. ■

(15) La LRHL ha recogido una importante elaboración jurisprudencial cuyos exponentes más significativos fueron las sentencias del Tribunal Supremo de 11-VII-1992 y 17-XI-1992. En esta última sentencia se recogía textualmente que "cada propietario debe contribuir solamente en la parte proporcional del coste de las obras que a su terreno venga atribuido".

(16) Vid. "Las contribuciones especiales", F. Clavijo Hernández, pp. 568-569.

(17) El momento del devengo es importante especialmente en aquellos supuestos en que la normativa vigente en el momento de establecer las contribuciones especiales no coincide con la vigente en el momento de realizarse las obras o establecerse de forma efectiva los servicios. En este supuesto deberá aplicarse esta última. Vid. "Manual práctico...", M. Ballesteros Fernández, p. 133.

(18) En este punto seguimos la opinión de F. Clavijo Hernández, "Las contribuciones especiales", p. 573, quien agrupa los distintos pronunciamientos doctrinales expresados hasta la fecha.

