



La financiación de obras públicas locales mediante contribuciones especiales: una oportunidad para el resurgimiento de un viejo tributo

Autores y e-mail de la persona de contacto: José Antonio CHAMORRO y ZARZA
jachyz@usal.es

Departamento: Derecho Administrativo, Financiero y Procesal

Universidad: Salamanca

Área Temática: 11. Sector público, financiación autonómica y local

Resumen: (*máximo 300 palabras*)

La crisis económica y las medidas adoptadas para combatirla han traído consigo un importante descenso de los ingresos tributarios, especialmente significativo en el caso de los impuestos que conforman el núcleo de dichos ingresos. No obstante, las Administraciones públicas no han podido eludir el mantenimiento de ciertas partidas de gasto público y, además, han debido enfrentarse a un aumento inevitable del gasto social, una situación que ha derivado en un desajuste entre los ingresos y los gastos públicos generando una *crisis fiscal*. Como respuesta, los poderes públicos han optado por una fuerte contracción del gasto público, especialmente en infraestructuras, y por un incremento de la presión fiscal a través de dos vías: el aumento directo o indirecto de los tipos de gravamen en determinados impuestos y la exploración de nuevas figuras tributarias. Las Entidades locales, y en especial los municipios, no se han sustraído tampoco al entorno general descrito, es más, puede mantenerse que quizás hayan sido el nivel de Administración territorial más perjudicado. No debe obviarse, en este sentido, que una parte importante de sus ingresos tributarios proceden del sector de la construcción, uno de los más desfavorecidos por la crisis pero también presente en el origen de la misma. Asimismo, la propia regulación legal de las Haciendas locales las configura con cierta rigidez, de manera que impide a estas Administraciones adaptarse al contexto mediante la adopción de nuevas medidas tributarias. Por otro lado, el municipio es la Administración pública más cercana a los ciudadanos, lo que les exige mantener inversiones en infraestructuras que, en ocasiones, son absolutamente necesarias. Bajo las circunstancias descritas, la comunicación ofrece una reflexión sobre la necesidad de replantearse el papel que pueden desempeñar las contribuciones especiales, un tributo tradicionalmente local e infrautilizado, en la financiación de determinadas obras públicas locales.

Palabras Clave: Hacienda local; obra pública; financiación; tributos; contribuciones especiales

Clasificación JEL: H71

1. INTRODUCCIÓN

La crisis económica y las medidas adoptadas para combatirla han provocado una notable caída de los ingresos públicos procedentes de los impuestos. A pesar de ello, las Administraciones públicas se han visto obligadas a mantener determinadas partidas de gasto público debiendo enfrentarse, a la vez, a un aumento inexcusable del gasto social, un escenario que ha provocado un desajuste entre los ingresos y los gastos públicos generando una *crisis fiscal*. Como respuesta, los poderes públicos han optado por una fuerte contracción del gasto público, especialmente en infraestructuras, y por un incremento de la presión fiscal a través de dos vías: el aumento directo o indirecto de los tipos de gravamen en determinados impuestos y la exploración de nuevas figuras tributarias. Las Entidades locales, y en especial los municipios, no se han sustraído tampoco al entorno general descrito, es más, puede mantenerse que quizás hayan sido el nivel de Administración territorial más perjudicado. No debe obviarse, en este sentido, que una parte importante de sus ingresos tributarios proceden del sector de la construcción, uno de los más desfavorecidos por la crisis pero también presente en el origen de la misma¹. Asimismo, la propia regulación legal de las Haciendas locales las configura con cierta rigidez², de manera que impide a estas Administraciones adaptarse al contexto mediante la adopción de nuevas medidas tributarias. Por otro lado, el municipio es la Administración pública más cercana a los ciudadanos, lo que les exige mantener inversiones en infraestructuras que, en ocasiones, son absolutamente necesarias. Bajo las circunstancias descritas, la comunicación ofrece una reflexión sobre la necesidad de replantearse el papel que pueden desempeñar las contribuciones especiales, un tributo tradicionalmente local e infrautilizado, en la financiación de determinadas obras públicas locales.

2. EL MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales no han sido objeto de una atención pormenorizada por parte del legislador quizá debido a su carácter de tributo vinculado básicamente al

¹ La vinculación de los ingresos más importantes de las Entidades locales, y sobre todo de los municipios, a la actividad urbanística es patente. *Vid.* en este sentido, por ejemplo, Teré Pérez, A. (2006), págs. 39 a 59 (especialmente en págs. 49 y siguientes); García Rubio, F. (2008), págs. 185 a 206 (en especial, pág. 188); Suárez Pandiello, J. (2012), págs.5, 10 y 11; o Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014), p. 762.

² Cfr. Sánchez Maldonado, J. y Suárez Pandiello, J., (2007), pág. 247 Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014), p. 762.

ámbito local, un tratamiento escaso que sería coherente también con el secular olvido al que han sido sometidas las Entidades locales en España.

El ordenamiento jurídico actual se refiere a las contribuciones especiales en diferentes niveles, una mención que se lleva a cabo en normas de distinto rango aunque será en las normas locales en las que adquieran una mayor relevancia³.

2.1. Constitución

Comenzando por la norma suprema, cabe constatar que la Constitución contiene algunas menciones a la materia tributaria en diferentes preceptos, aunque en la mayor parte de los casos tienen un carácter accesorio. En este sentido debe señalarse que la Constitución no prevé una clasificación expresa de los tributos ni una definición de los mismos, ausencia lógica si se tiene en cuenta de que, al margen de que podría haber citado los diferentes recursos de naturaleza tributaria, no es la norma indicada para hacer una regulación de estas materias.

Las referencias constitucionales a la materia tributaria abarcan distintos aspectos de la misma: los principios en materia tributaria (art. 31), la exclusión de las materias tributarias de la iniciativa legislativa popular (art. 87.3), la competencia para establecer los tributos (apartados 1 y 2 del art. 133), la prohibición de crear tributos a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado autorizándola, sin embargo, a modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (art. 134.7), la proclamación del principio de suficiencia de la Hacienda local nutriéndose fundamentalmente de tributos propios (art. 142), el establecimiento de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y la posibilidad de que estas actúen “como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél” (art. 156) o, en fin, el señalamiento de los recursos de las Comunidades Autónomas indicando de manera expresa entre ellos “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales” y las limitaciones que afectan a la adopción de medidas tributarias por estas entidades territoriales (art. 157).

En consecuencia, dejando a salvo el art. 157, en concreto la letra b) de su apartado 1, en donde se alude a las contribuciones especiales de forma explícita como uno más de los

³ Cfr. Merino Jara, I. (2003), pág. 1094; Jiménez Compaired, I. (2005), pág. 49; Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014), p. 92; o Pérez Pérez, M. M. (2013), *passim*.

recursos económicos con los que pueden contar las Comunidades Autónomas, nada más se contiene en referencia a este específico tributo.

2.2. Estatutos de Autonomía

Otro nivel normativo es el de los Estatutos de Autonomía, leyes orgánicas que, junto a la Constitución y la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas* (LOFCA), conforman un conjunto de normas clave para la determinación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas formando lo que se ha dado en llamar “*bloque de la constitucionalidad*”, en expresión acuñada por el propio Tribunal Constitucional⁴.

Los Estatutos de Autonomía recogen todos ellos⁵, de una u otra forma, los tributos como uno de los recursos integrantes de las respectivas Haciendas autonómicas. Ahora bien, si se trata de encontrar una referencia explícita a las contribuciones especiales como una de las clases de ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas, el tratamiento de los Estatutos difiere. Con relación a este particular se producen dos situaciones: por un lado, están los Estatutos que señalan los tributos propios como uno de los recursos que integran sus correspondientes Haciendas, lo que implica que se entiendan incluidas las contribuciones especiales como especie de tributo que es; por otro lado, los demás Estatutos hacen una referencia expresa a las contribuciones especiales como recurso de la Comunidad Autónoma. Entre los primeros Estatutos de Autonomía se hallan los de las Comunidades de Andalucía (art. 176.2 a)), Aragón (art. 104.1), Principado de Asturias (art. 44.1), Castilla y León (art. 84 a)) e Islas Baleares (art. 128 a))⁶. Las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos mencionan expresamente las contribuciones especiales como uno de sus recursos configuran el grupo integrado

⁴ Cfr. la STC 192/2000. Sobre el bloque de la constitucionalidad *vid.* también las SSTC 76/1983; 132/1989; 274/2000; 72/2003; 238/2007; 31/2010; 32/2012; 196/2012; 210/2012; 60/2013; u 85/2013 entre otras.

⁵ La referencia se realiza únicamente a los Estatutos de las Comunidades Autónomas de régimen común, obviando los relativos al País Vasco y Navarra por sus peculiaridades fiscales.

⁶ Además cabría incluir, con las debidas cautelas, los Estatutos de Autonomía de Ceuta (art. 36.1º) y de Melilla (art. 36.1º). Como es sabido, los casos de ambas ciudades son especiales al haber accedido a su autonomía a través de la vía excepcional prevista en el art. 144 b) de la Constitución. Esta peculiaridad está presente en sus respectivos Estatutos de Autonomía, unas normas por las que estas ciudades se someten en determinados aspectos al régimen local más que al de las Comunidades Autónomas de régimen común. Esto es particularmente claro en la regulación de su autonomía financiera: en los arts. 34 y siguientes de ambos Estatutos la atribución de una Hacienda propia se hace “de acuerdo con la Constitución, el presente Estatuto y la legislación del Estado sobre régimen financiero de las Entidades locales” comprometiéndose el Estado a garantizar “la suficiencia financiera de la Ciudad”, términos, todos ellos, que remiten de forma clara a las previsiones del art. 142 de la Constitución para las Haciendas locales.

por el de las Islas Canarias (art. 49 b)), Cantabria (art. 47.5), Castilla-La Mancha (art. 44.1), Cataluña (art. 202.3 a)), Comunidad de Madrid (art. 53.1), Comunidad Valenciana (art. 72 b)), Extremadura (art. 80.2 a)), Galicia (art. 44), La Rioja (art. 45 b)) y la Región de Murcia (art. 42 b)). En consecuencia, cualquier alusión *expresa* a las contribuciones especiales en este nivel normativo se produce de manera circunstancial y no en todos los Estatutos.

2.3. Leyes generales

En el marco legal de las contribuciones especiales cabe aludir tanto a las leyes que se limitan a mencionarlas en el contexto de la distribución competencial como a las que delimitan y regulan de manera específica la figura de las contribuciones especiales. En este sentido es forzoso partir de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* (LGT), una norma estatal de la que debe resaltarse, en primer término, su aplicabilidad a todas las Administraciones públicas, tal como determina el apartado 1 de su art. 1. Es su art. 2.2 el que establece la clasificación de los tributos, “cualquiera que sea su denominación, en tasas, contribuciones especiales e impuestos”, siendo el párrafo b) el encargado de definir la figura de las contribuciones especiales en los siguientes términos:

“Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario 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.”

Esta primera referencia a las contribuciones especiales, por su ubicación sistemática, sirve no sólo para definir esta modalidad de tributo sino también para afirmar la posibilidad de que cualquier Administración pública haga uso del mismo dándose las circunstancias señaladas por la LGT. En otras palabras, la LGT faculta al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Entidades locales para que, en sus respectivos ámbitos competenciales, puedan establecer contribuciones especiales *cuando realicen obras públicas o establezcan o amplíen servicios públicos* y siempre que, como consecuencia de esta actividad, se produzca un beneficio para el obligado tributario. Al margen de lo mencionado, la LGT no contiene una mayor precisión de esta figura tributaria.

Por lo que atañe a la distribución de competencias financieras, son dos las leyes en las que tienen presencia las contribuciones especiales: la ya citada LOFCA, referida a las

Comunidades Autónomas, y para el ámbito local el *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales* (TRLRHL).

El art. 4. Uno b) de la LOFCA cita las contribuciones especiales como uno de los recursos económicos de las Comunidades Autónomas, junto a los impuestos propios y a las tasas. El art. 8 de la misma Ley completa esta alusión reiterando en su apartado Uno la definición de la contribución especial en términos muy similares a los de la LGT, como no podía ser de otro modo. Un poco más preciso es su apartado Dos, un mandato que limita la cuantía a recaudar por la exacción de la contribución especial al coste asumido por la Comunidad Autónoma para la realización de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio público⁷.

Tratándose de las Entidades locales, la relevancia de la contribución especial se desprende de la propia atención que le brinda el legislador y que se traduce en una mayor atención a esta figura tributaria en el TRLRHL⁸. En efecto, esta norma dedica varios preceptos a las contribuciones especiales, en primer término, para indicar en su art. 2 que constituyen uno de los recursos que integran la Hacienda local⁹ y, en segundo lugar, para hacer una ordenación del régimen jurídico de las contribuciones especiales en los arts. 28 a 37, aspecto éste al que se hará referencia más adelante.

3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El ordenamiento jurídico no es especialmente pródigo en el tratamiento de las contribuciones especiales pues, como se ha visto, en términos generales se limita a citarlas. La excepción son las disposiciones ordenadoras de las Haciendas locales, unas normas que las regulan con un mayor grado de concreción, por lo que la determinación de su régimen jurídico pasa necesariamente por esta legislación. Ello no impide

⁷ Artículo 8: “Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos.

Dos. La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma.”

⁸ Es necesario recordar, en cualquier caso, que las competencias financieras de las Entidades locales en general, y las tributarias en particular, han de ser contempladas junto a la regulación que, referida a esta materia, establecen los arts. 105 a 116 ter de la *Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local* (LRBRL).

⁹ Artículo 2: “1. La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.”

tampoco reconocer que la regulación de las contribuciones especiales no está exenta de complejidad, lo que ha motivado que su régimen se haya ido delimitando al compás de la jurisprudencia¹⁰.

Sin ánimo de realizar un tratamiento exhaustivo de la figura -no es éste el lugar idóneo- los perfiles básicos de esta clase de tributo pueden ser extraídos de dos leyes: por un lado, de la definición contenida en el art. 2.2 b) de la LGT; por otro lado, de la regulación prevista en los arts. 28 a 37 del TRLRHL.

Conforme a los preceptos expresados, en primer lugar, puede señalarse que el hecho imponible de la contribución especial lo constituye la obtención por el contribuyente de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes que se vinculará necesariamente a una actuación específica: la realización de obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos por la Administración pública que exige este tributo (art. 2.2 b) de la LGT y art. 28 del TRLRHL).

Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales serán aquellos que resulten *especialmente beneficiados* por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios que originan la obligación de contribuir (apartado 1 del art. 30.1 del TRLRHL). El propio TRLRHL, en el art. 30.2, delimita aún más el concepto de *persona especialmente beneficiada* para el ámbito local -aunque trasladable también a otras esferas territoriales- refiriendo quiénes tendrán tal consideración en los supuestos que cita¹¹.

Por lo que se refiere a la base imponible de este tributo, está constituida por el coste de la realización de las obras o del establecimiento o ampliación de los servicios. La determinación de este importe vendrá dada por la suma de diferentes conceptos tales como el coste de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos; el importe de las obras a realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios; el valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, con las salvedades legales; las indemnizaciones que procedan y, en su caso, el interés del capital invertido en las obras o servicios. Del coste fijado conforme a las reglas anteriores deberá detrarse el importe que corresponda a las subvenciones o auxilios que se hayan recibido para realizar la

¹⁰ Sobre el tratamiento jurisprudencial de las contribuciones especiales *vid.*, entre otros, Fernández Marín, F. (1999), Galán Ruiz, J. y Sánchez García, L. (2006) o Pérez Pérez, M. M. (2013).

¹¹ *Vid. ut infra* epígrafe 4.3.1.

obra o establecer o ampliar el servicio público (art. 31 del TRLRHL). Ha de hacerse notar aquí que si bien para el ámbito local la base imponible será, como máximo, el noventa por ciento de la cuantía citada (apartado 1 del art. 31 del TRLRHL), tal limitación no se prevé ni para el Estado ni para las CCAA.

Las cuotas tributarias se fijarán repartiendo la cantidad que compone la base imponible de las contribuciones especiales entre los sujetos pasivos del tributo. El art. 32 del TRLRHL establece para el ámbito local los criterios del reparto teniendo en cuenta la clase y la naturaleza de las obras y servicios. Por su parte, las normas sectoriales estatales y autonómicas que prevén la eventual exigencia de contribuciones especiales fijan también criterios específicos para efectuar el reparto de la base imponible entre los sujetos pasivos.

En cuanto a la exacción de las contribuciones especiales, la misma va a responder a una mera decisión de oportunidad por parte de la Administración pública facultada para exigirla, pues están configuradas como tributos potestativos.

Por último, una nota a destacar de la contribución especial es que se trata de un tributo cuyos rendimientos se afectan expresamente a cubrir los costes de realización de las obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos; por consiguiente, la afectación es una característica esencial en este tributo.¹²

Hasta el momento se han presentado de forma somera las características esenciales de las contribuciones especiales. Ahora bien, siendo éste un tributo que puede exigirse tanto por la realización de obras públicas como por el establecimiento o ampliación de servicios públicos, es menester recordar que aquí será objeto de consideración sólo la financiación de las obras públicas obviando, por tanto, el otro supuesto legitimador de su exacción.

4. LA FINANCIACIÓN DE OBRAS PÚBLICAS MEDIANTE LA EXACCIÓN DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El ordenamiento jurídico, ya se ha visto, faculta a los tres niveles de Administraciones territoriales para exigir contribuciones especiales, una decisión que podrán adoptar no sólo cuando realicen obras públicas, caso al nos referimos aquí, sino también cuando establezcan o amplíen servicios públicos. Es decir, que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Entidades locales podrán exigir contribuciones

¹² Esta característica la resalta el Tribunal Constitucional en su STC 233/1999.

especiales en cualquiera de los dos supuestos tradicionales que legitiman su imposición, naturalmente todo ello dentro de sus respectivas esferas de competencias materiales.

Al margen de esta genérica autorización, la pregunta que cabe hacerse a continuación es si las contribuciones especiales han sido implantadas realmente por cualquiera de los niveles de Administraciones públicas citados. Y la respuesta es afirmativa pues, al margen de las entidades locales, a las que se dedicará una atención especial, distintas normas sectoriales estatales y autonómicas prevén su eventual exacción como forma de financiar ciertas obras públicas.

4.1. Contribuciones especiales estatales

En el ámbito estatal son dos leyes sectoriales el ejemplo más claro de normas que contemplan la posibilidad de imponer contribuciones especiales en sus respectivas esferas de actuación: se trata de la *Ley 22/1988, 28 julio, de Costas* y la *Ley 25/1988, de 29 de julio, de Carreteras*. Ambas prevén de forma explícita que la financiación de las actuaciones en la Red de Carreteras del Estado o la ejecución de obras en el dominio público marítimo-terrestre para su protección, defensa o mejora podrá llevarse a cabo mediante la exacción de contribuciones especiales. En concreto es el art. 13 de la *Ley de Carreteras* y el art. 87 bis de la *Ley de Costas* los que hacen tal previsión en los siguientes términos:

Artículo 13: “1. La financiación de las actuaciones en la Red de Carreteras del Estado se efectuará mediante las consignaciones que se incluyan en los Presupuestos Generales del Estado, los recursos que provengan de otras Administraciones Públicas, de Organismos nacionales e internacionales y excepcionalmente de particulares.

2. Igualmente, la financiación podrá producirse mediante contribuciones especiales en la forma y con los requisitos contenidos en el artículo 14. (...).”

Artículo 87 bis: “1. Podrán imponerse contribuciones especiales cuando de la ejecución de las obras que se realicen en el dominio público marítimo-terrestre para su protección, defensa o mejora, o para la de los terrenos colindantes, resulte la obtención por personas físicas o jurídicas de un beneficio especial, aunque este no pueda fijarse en una cantidad concreta. (...).”

Estas leyes, por otro lado, no sólo disponen la facultad del Estado para exigir contribuciones especiales en los supuestos que recogen sino que, además, contienen los preceptos que reglamentan los aspectos principales de estos tributos: son el art. 14 de la

*Ley de Carreteras*¹³ y el art. 87 bis de la *Ley de Costas*¹⁴ los encargados de regular los elementos esenciales de las contribuciones especiales en sus respectivos campos. Una regulación que, en términos generales, responde al régimen jurídico común atribuible a este tributo.

Con relación a la base imponible cabe resaltar, no obstante, que las dos leyes prevén porcentajes máximos para fijarla: la *Ley de Costas* remite la fijación de la base

¹³ Artículo 14: “1. Podrán imponerse contribuciones especiales cuando de la ejecución de las obras que se realicen para la construcción de carreteras, accesos y vías de servicio, resulte la obtención por personas físicas o jurídicas de un beneficio especial, aunque éste no pueda fijarse en una cantidad concreta. El aumento de valor de determinadas fincas como consecuencia de la ejecución de las obras tendrá, a estos efectos, la consideración de beneficio especial.

2. Serán sujetos pasivos de estas contribuciones especiales quienes se beneficien de modo directo con las carreteras, accesos y vías de servicio; y, especialmente, los titulares de las fincas y establecimientos colindantes y los de las urbanizaciones, cuya comunicación resulte mejorada.

3. La base imponible se determinará por el siguiente porcentaje del coste total de las obras, incluido el justiprecio de las expropiaciones, excepto, en cuanto al sujeto pasivo que sea titular del bien expropiado, la parte correspondiente del justiprecio:

- Con carácter general, hasta el 25 por 100.
- En las vías de servicio, hasta el 50 por 100.
- En los accesos de uso particular para determinado número de fincas, urbanizaciones o establecimientos, hasta el 90 por 100.

4. El importe total de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos atendiendo a aquellos criterios objetivos que, según la naturaleza de las obras, construcciones y circunstancias que concurren en aquéllos, se determinen de entre los que figuran a continuación:

- a) Superficie de las fincas beneficiadas.
- b) Situación, proximidad y accesos a la carretera de las fincas, construcciones, instalaciones, explotaciones o urbanizaciones.
- c) Bases imponibles en las contribuciones territoriales de las fincas beneficiadas.
- d) Los que determine el Real Decreto que establezca la contribución especial en atención a las circunstancias particulares que concurren en la obra.

5. El Gobierno, mediante Real Decreto aprobado a propuesta de los Ministerios de Economía y Hacienda y de Obras Públicas y Urbanismo, acordará el establecimiento de contribuciones especiales en los supuestos a que se refiere la presente Ley.”

¹⁴ Artículo 87 bis: “1. Podrán imponerse contribuciones especiales cuando de la ejecución de las obras que se realicen en el dominio público marítimo-terrestre para su protección, defensa o mejora, o para la de los terrenos colindantes, resulte la obtención por personas físicas o jurídicas de un beneficio especial, aunque este no pueda fijarse en una cantidad concreta. El aumento de valor de determinadas fincas como consecuencia de la ejecución de las obras tendrá, a estos efectos, la consideración de beneficio especial.

2. Serán sujetos pasivos de estas contribuciones especiales quienes se beneficien de modo directo con las obras de protección, defensa y mejora del dominio público marítimo-terrestre; y especialmente los titulares de derechos de ocupación, así como los propietarios de las fincas y establecimientos colindantes.

3. La base imponible se fijará en el real decreto por el que se acuerde la contribución especial no pudiendo exceder del cincuenta por ciento del coste total de las obras.

4. El importe total de la contribución especial se repartirá entre los sujetos pasivos, atendiendo a aquellos criterios objetivos que, según la naturaleza de las obras y circunstancias concurrentes, se determinen entre los que figuran a continuación:

- a) Superficie de las concesiones y fincas colindantes beneficiadas.
- b) Plazo restante para la extinción del derecho de ocupación.

c) Los que determine el real decreto por el que se acuerde la contribución especial en atención a las circunstancias particulares que concurren en la obra.

5. El Gobierno, mediante real decreto aprobado a propuesta de los Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas, y de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, acordará el establecimiento de contribuciones especiales en los supuestos a que se refiere la presente Ley.”

imponible al Real Decreto que acuerde la contribución especial, sin que en ningún caso exceda el cincuenta por ciento del coste de las obras, mientras que la *Ley de Carreteras* establece tres porcentajes diferentes -veinticinco, cincuenta o noventa por ciento- atendiendo a la clase de obra. La previsión de estos porcentajes serviría para medir el mayor o menor peso del beneficio particular con relación al beneficio que puede obtener toda la comunidad, legitimando a la Administración para exigir a los sujetos pasivos un porcentaje superior o inferior del coste de las actuaciones efectuadas.

Por último, las contribuciones estatales, al igual que se apuntaba en las notas generales, tienen un carácter potestativo; así se deduce de la expresión utilizada en la *Ley de Carreteras* y en la *Ley de Costas* -“podrán imponerse”-, lo que denota su condición de no necesarias. Su exacción exige, consecuentemente, la aprobación previa de un Real Decreto por el Consejo de Ministros en el que se acuerde su establecimiento en cada caso, correspondiendo la iniciativa, de forma conjunta, al Ministerio de Hacienda y al Ministerio que tenga las competencias en las materias de carreteras o de costas, según proceda.

4.2. Contribuciones especiales autonómicas

Además del Estado, las normas de las Comunidades Autónomas también han previsto la exacción de contribuciones especiales vinculadas a sus competencias. De manera que, junto al poder tributario que les reconoce la Constitución y que las autoriza a establecer contribuciones especiales, algunas normas sectoriales autonómicas han previsto la exacción de contribuciones especiales en supuestos concretos, guardando así un claro paralelismo con el caso estatal. Muestra de esta clase de contribuciones son las contempladas en las leyes autonómicas de ordenación de las carreteras o, al margen del tema que se trata aquí, las leyes de regulación de materias referidas a protección civil.

Las leyes autonómicas de carreteras prevén la exacción de contribuciones especiales como una de las formas de financiación de las actuaciones correspondientes. La mayoría de las Comunidades Autónomas han optado por tal solución: *Ley 9/1990, de 28 de diciembre, de Carreteras y Caminos de Castilla-La Mancha* (art. 22), *Ley 3/1991, de 7 de marzo, de Carreteras de la Comunidad de Madrid* (art. 24.2), *Ley 6/1991, de 27 de marzo, de Carreteras de la Comunidad Valenciana* (art. 29d)), *Ley 9/1991, de 8 de mayo, de carreteras de Canarias* (art. 20. Dos), *Ley 7/1995, de 27 de abril, de Carreteras de Extremadura* (art. 21); *Ley 5/1996, de 17 de diciembre, de Carreteras de Cantabria* (art. 16); *Ley 8/1998, de 17 de diciembre, de carreteras de Aragón* (art.

21.2); *Ley 8/2001, de 12 de julio, de Carreteras de Andalucía* (art. 42.2); *Ley del Principado de Asturias 8/2006, de 13 de noviembre, de Carreteras* (art. 19.2); *Ley Foral 5/2007, de 23 de marzo, de Carreteras de Navarra* (art. 25.1 f)); *Ley 2/2008, de 21 de abril, de Carreteras de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia* (art. 17.2); *Ley 10/2008, de 9 de diciembre, de Carreteras de Castilla y León* (art. 18.1); *Decreto Legislativo 2/2009, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de carreteras de Cataluña* (art. 29.d)); o *Ley 8/2013, de 28 de junio, de carreteras de Galicia* (art. 32).

No procede ahora realizar un estudio de todas y cada una de las normas aludidas, pero sí es interesante señalar algunos puntos comunes presentes en ellas y que merecen ser destacados, siquiera sea de forma somera.

La mayor parte de los textos legislativos citados regulan, con mayor o menor extensión, los elementos esenciales de las contribuciones especiales, con la excepción de la Comunidad de Madrid y la Región de Murcia y Aragón, unas Comunidades cuyas respectivas leyes se limitan a indicar sin más la posibilidad de establecer contribuciones especiales como medio de financiación de las obras referidas a carreteras. También destaca Aragón pues su *Ley 8/1998* únicamente contempla la eventualidad de establecer contribuciones especiales para financiar las obras de carreteras, siendo el *Decreto 206/2003, de 22 de julio, del Gobierno de Aragón*, la norma que disciplina, a través del art. 57, todos los aspectos referidos a las contribuciones especiales en este ámbito¹⁵.

La definición del hecho imponible que se deriva de las normas autonómicas se corresponde, en términos generales, con la configuración de este tributo prevista en la LGT de manera que consistirá en la obtención por los obligados tributarios de un “beneficio especial” como consecuencia de la realización de las oportunas obras de carreteras, precisando además la mayor parte de las leyes que “el aumento de valor de las fincas como consecuencia de la realización de obras de carretera tendrá la

¹⁵ Disponer la regulación de todos los elementos esenciales de la contribución especial en una norma reglamentaria, tal como hace el Decreto 206/2003, del Gobierno de Aragón, no deja de sorprender al constituir una evidente y preocupante deslegalización de una materia sometida a reserva de ley. Parece innegable, en este supuesto, que cualquier contribución especial acordada e impuesta por el Gobierno de Aragón al amparo de dicho Decreto estaría viciada en origen por contrariar la exigencia del art. 31.3 de la Constitución. Es oportuno recordar, a este respecto, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la reserva de ley en materia tributaria, una jurisprudencia adoptada tempranamente y que, con pequeños matices, es reiterada y abundante. Basta mencionar, entre otras, las SSTC 37/1981; 6/1983; 179/1985; 19/1987; 37/1987; 221/1992; 14/1998; 233/1999; 150/2003; 102/2005; 73/2011; u 85/2013.

consideración de beneficio especial”¹⁶. Ésta es la regla general que cabe deducir de las diferentes leyes autonómicas, aunque debe matizarse que la delimitación de esas “obras de carreteras” no es resuelta de igual forma en todas ellas, pues junto a la *realización* o *construcción* de las carreteras introducen en algunos casos conceptos como *conservación*, *reforma* o *explotación*¹⁷. No debe pasar desapercibido que la utilización de conceptos como los de “conservación” o “explotación” resultan muy cuestionables a los efectos de configurar el presupuesto de hecho de las contribuciones pues obvian el “beneficio especial” requerido para su exacción¹⁸.

Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales serán aquellos “que se beneficien de modo directo” por la realización de las correspondientes obras de las carreteras¹⁹, un enunciado que no estará exento de problemas interpretativos²⁰.

La base imponible de las contribuciones especiales vendrá determinada por el resultado de aplicar los coeficientes que señalan cada una de las normas sobre el coste total de la ejecución de las obras²¹. Los coeficientes aplicados pretenden ponderar el beneficio

¹⁶ Cfr. por ejemplo el art. 46.2 de la *Ley de Carreteras de Andalucía*.

¹⁷ Unas normas se limitan a utilizar la expresión genérica de “realización de obras de carreteras” (art. 46.2 de la *Ley de Carreteras de Andalucía*, art. 18.1 de la *Ley de Carreteras de Castilla y León*, art. 30.1 de la *Ley de Carreteras de la Comunidad Valenciana* y art. 32.1 de la *Ley de Carreteras de Galicia*), otras son más específicas contemplando la “construcción o conservación de carreteras, accesos y vías de servicio” (art. 21.1 de la *Ley de Carreteras de Extremadura*, art. 22.1 de la *Ley de Carreteras del Principado de Asturias*, art. 22.1 de la *Ley de Carreteras y Caminos de Castilla-La Mancha* y art. 16.1 de la *Ley de Carreteras de Cantabria*), las “obras para la construcción o mejora de carreteras” (art. 57.2.1º del *Decreto de Carreteras de Aragón*), la “construcción y reforma de carreteras regionales o (...) sus accesos o caminos de servicio” (Art. 21. Uno de la *Ley de Carreteras de Canarias*) o, en fin, la “construcción o la explotación de carreteras, accesos y vías de servicio” (Art. 30.1 del *Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de carreteras de Cataluña*). Dicho de otro modo, salvando la interpretación que quepa darle a la primera expresión -“realización de obras de carreteras”-, es obvio que las demás disposiciones admiten la exacción de las contribuciones especiales no sólo en los supuestos de construcción de una carretera sino también cuando se efectúen obras destinadas a su mejora, conservación, reforma o explotación.

¹⁸ La jurisprudencia mantiene de forma reiterada la improcedencia de exigir contribuciones especiales cuando se trata de obras de mera reparación, entretenimiento y conservación, tal como se constata en las sentencias de 18 de abril y 29 de junio de 1989 y 14 de junio de 1997 (Tribunal Supremo), 30 de abril de 1997 (TSJ de Castilla-La Mancha), 17 de octubre de 1996 (TSJ Comunidad Valenciana) o de 18 de noviembre de 1998 (TSJ Castilla y León). De igual modo, a Merino Jara, I. (2003) no le parece razonable que puedan exigirse contribuciones especiales por la conservación o reparación de carreteras.

¹⁹ Por ejemplo, entre otras, en la *Ley de Carreteras y Caminos de Castilla-La Mancha* (art. 22.2); *Ley de Carreteras de la Comunidad Valenciana* (art. 30.2); *Decreto de Carreteras de Aragón* (art. 57.2.2º); *Ley de Carreteras de Andalucía* (art. 46.3); *Ley de Carreteras del Principado de Asturias* (art. 22.2); *Ley de Carreteras de Castilla y León* (art. 18.3); o *Ley de carreteras de Galicia* (art. 32.2).

²⁰ Herrera Molina, P. M. (1990), se muestra especialmente crítico con la indeterminación en la delimitación del sujeto pasivo, de tal manera que, refiriéndose a la Ley de carreteras de Canarias, llega a afirmar que “definir el elemento subjetivo del hecho imponible mediante un concepto jurídico indeterminado constituye una invitación a la arbitrariedad.” (pág. 251).

²¹ Las leyes autonómicas no utilizan con mucha precisión los conceptos tributarios pues, dependiendo de la norma que se consulte, la aplicación de los porcentajes establecidos en las leyes sobre el coste total servirán para fijar la “base imponible” (por ejemplo, art. 21.3 de la *Ley de Carreteras de Extremadura*), la

particular y el beneficio general que deriva de la realización de las obras de carreteras, de manera que, como denominador común, los coeficientes que se aplicarán al coste total de la obra son los siguientes: con carácter general, hasta el veinticinco por ciento; en las vías de servicio, hasta el cincuenta por ciento; en los accesos de uso particular para determinado número de fincas, urbanizaciones o establecimientos, hasta el noventa por ciento²².

Para finalizar, en consonancia con la nota que se le atribuye generalmente a este tributo, en todas las leyes autonómicas está presente el carácter potestativo de las contribuciones especiales, pues aquellas se remiten a las normas que se aprueben en su momento para la exacción en cada caso. Esta característica permite a la Comunidad Autónoma decidir con plena libertad si exige o no la contribución especial, una capacidad que, reforzando su autonomía en el ámbito financiero, propicia sin embargo la ausencia de su implantación²³.

4.3 Contribuciones especiales locales

Las contribuciones especiales alcanzan su máxima expresión en el ámbito local²⁴, una realidad que tiene su reflejo en el mayor grado de concreción que tiene su regulación en la norma ordenadora de las Haciendas locales, siendo los arts. 28 a 37 del TRLRHL los que fijan su régimen jurídico en la esfera local.

4.3.1. Aspectos generales

Los elementos esenciales de las contribuciones especiales locales se establecen conforme a los puntos que ya se han visto antes, de manera que sirve lo manifestado allí²⁵. Esta circunstancia no impide, sin embargo, efectuar una serie de precisiones que destacan ciertas especificidades normativas en el campo local.

“base liquidable” (art. 32.5 de la *Ley de Carreteras de Galicia*), la “cuota tributaria global” (art. 57.2.4º del *Decreto de Carreteras de Aragón*, entre otros) o, de forma más imprecisa, la “cantidad a aportar” (art. 22.3 de la *Ley de Carreteras y Caminos de Castilla-La Mancha*).

²² Cantabria es la única Comunidad Autónoma cuya *Ley de carreteras* permite exigir el coste total del proyecto de inversión -hasta el cien por cien, prescribe el art. 16.3 de su *Ley de carreteras*- “en los accesos de uso particular para determinado número de fincas, urbanizaciones o establecimientos e instalaciones.”

²³ En el mismo sentido se manifiesta Merino Jara, I. (2003), pág. 1082.

²⁴ Cfr. Jiménez Compaired, I. (2005), pág. 49; Galán Ruiz, J. y Sánchez García, L. (2006), pág. 397; Calvo Ortega, R. (2012), pág. 113; Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014) pág. 92, o Chamorro y Zarza, J. A. (2014), pág. 103.

²⁵ *Vid. ut supra* epígrafe 3.

La definición del hecho imponible, contenida en el art. 28 del TRLRHL, no difiere de la prevista en el art. 2.2 b) de la LGT, salvo el lógico matiz del “carácter local” que habrán de tener las obras públicas (o el establecimiento o ampliación de servicios públicos, en su caso). Ahora bien, a diferencia de la LGT, el TRLRHL integra la definición del hecho imponible con los dos primeros apartados del art. 29, indicando en qué casos las obras (y los servicios) tendrán naturaleza local:

“Artículo 29. Obras y servicios públicos locales

1. Tendrán la consideración de obras y servicios locales:

a) Los que realicen las entidades locales dentro del ámbito de sus competencias para cumplir los fines que les estén atribuidos, excepción hecha de los que aquéllas ejecuten a título de dueños de sus bienes patrimoniales.

b) Los que realicen dichas entidades por haberles sido atribuidos o delegados por otras entidades públicas y aquellos cuya titularidad hayan asumido de acuerdo con la ley.

c) Los que realicen otras entidades públicas, o los concesionarios de estos, con aportaciones económicas de la entidad local.

2. No perderán la consideración de obras o servicios locales los comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, aunque sean realizados por organismos autónomos o sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a una entidad local, por concesionarios con aportaciones de dicha entidad o por asociaciones de contribuyentes. (...)”

Teniendo en cuenta el amplio campo en el que las Entidades locales desarrollan sus competencias, es innegable que sería deseable una delimitación legal más precisa de las obras locales en cuya financiación fuera posible la utilización de las contribuciones especiales.

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos del tributo, tendrán tal condición aquellos que se beneficien especialmente de las obras públicas realizadas por la Entidad local en los términos descritos y que permiten exigir la contribución especial. En ocasiones será difícil determinar quienes obtienen un beneficio especial, de ahí que el legislador haya optado por señalar expresamente una serie de sujetos a los que les atribuye la cualidad de “especialmente beneficiados”:

Artículo 30: “2. Se considerarán personas especialmente beneficiadas:

- a) En las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, sus propietarios.
- b) En las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de éstas.
- c) En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.
- d) En las contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, las empresas suministradoras que deban utilizarlas.”

Otro de los elementos esenciales de este tributo es la base imponible, la cual estará constituida, como máximo, por el noventa por ciento del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras públicas, límite que establece el apartado 1 del art. art. 31 y que separa, en este punto, la normativa local de las regulaciones estatal y autonómica, como ya se ha tenido ocasión de señalar.²⁶

En cuanto a la cuota exigible a los contribuyentes, se determinará repartiendo la magnitud que constituye la base imponible de la contribución especial entre los sujetos pasivos, aplicando para ello las pautas que marca el apartado primero del art. 32 del TRLRHL. Así, de acuerdo con este precepto, la base imponible se repartirá, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras, con sujeción a las siguientes reglas:

²⁶ El TRLRHL recoge en su art. 31.2 los conceptos que integran dicho coste:

“El referido coste estará integrado por los siguientes conceptos:

- a) El coste real de los trabajos periciales, 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 permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público, de terrenos cedidos gratuita y obligatoriamente a la entidad local, o el de inmuebles cedidos en los términos establecidos en el artículo 145 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
- d) Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, así como las que procedan a los arrendatarios de los bienes que hayan de ser derruidos u ocupados.
- e) El interés del capital invertido en las obras o servicios cuando las entidades locales hubieran de apelar al crédito para financiar la porción no cubierta por contribuciones especiales o la cubierta por éstas en caso de fraccionamiento general de aquéllas.”

- Con carácter general se aplicarán, de forma conjunta o separada, los siguientes módulos: metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Cuando las obras públicas consistan en la construcción de galerías subterráneas, el reparto se llevará a cabo entre las compañías o empresas que vayan a utilizarlas conforme al espacio reservado a cada una de ellas o de forma proporcional a la sección total de aquellas, aun cuando no las usen inmediatamente.

El devengo de la contribución especial se produce en el momento en el que las obras se hayan ejecutado. No obstante, si las obras fueran fraccionables el devengo se producirá desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra y, además, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente (art. 33 del TRLRHL).

La exigencia de la contribución especial sólo podrá realizarse si la Entidad local ha adoptado con carácter previo el preceptivo acuerdo de imposición para cada caso específico, una circunstancia esencial puesto que, de no aprobarse, no podría ejecutarse a su vez el acuerdo de realización de las obras públicas que deban costearse mediante contribuciones especiales (art. 34 TRLRHL). Este requisito constituye, así, una manifestación más de la autonomía local²⁷ al configurar el establecimiento de la contribución especial como un acto discrecional de este nivel de Administración²⁸. En definitiva, el TRLRHL no hace sino reafirmar el carácter potestativo de las contribuciones especiales locales en la misma línea en la que están configuradas en los ámbitos estatal y autonómico.

Un rasgo esencial de las contribuciones especiales, como ya se ha destacado, radica en que se trata de un tributo cuyos rendimientos están afectados de forma concreta²⁹, de

²⁷ *Cfr.* Esteban Cabrera, M. (2006), pág. 96.

²⁸ Galán Ruiz, J. y Sánchez García, L. (2006) consideran un punto controvertido de este tributo la amplia discrecionalidad con la que cuentan las entidades locales para su imposición (pág. 398). Por su parte, Calvo Ortega, R. (2012) entiende que la discrecionalidad con la que se configuran las contribuciones especiales puede tener su origen en la dificultad de su gestión (pág. 114).

²⁹ Vid. Galán Ruiz, J. y Sánchez García, L. (2006), págs. 397-398; Pérez Royo, F. (2009), pág. 47; Calvo Ortega, R. (2012), pág. 114; Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014), pág. 94; o Chamorro y Zarza, J. A. (2014), pág. 104.

suerte que quedarán supeditados en exclusiva a la financiación de las obras públicas locales que facultan para su exacción, tal como prescribe el apartado 3 del art. 29 del TRLRHL³⁰.

Por último, el art. 36 del TRLRHL hace referencia a las asociaciones administrativas de contribuyentes, mecanismo impreciso de participación ciudadana por el que aquellos podrán “promover la realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios por la entidad local, comprometiéndose a sufragar la parte que corresponda aportar a ésta cuando su situación financiera no lo permitiera, además de la que les corresponda según la naturaleza de la obra o servicio.”

4.3.2. Contribuciones especiales locales en las normas municipales

El carácter potestativo de las contribuciones especiales exige que cada una de las Entidades locales decida acerca de su establecimiento, una circunstancia que remite necesariamente a las normas correspondientes aprobadas por dichas entidades. Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que la entidad local básica en España es el municipio³¹, razón por la que el examen de la normativa se circunscribe a éste. Es más, las limitaciones propias de este tipo de trabajo junto al elevado número de municipios existentes en España aconsejan circunscribir el asunto a un grupo concreto que sea representativo del nivel territorial municipal.

La consulta de las ordenanzas fiscales de una serie de municipios correspondientes a varias capitales de provincia³², permite extraer algunas conclusiones que, en términos

³⁰ Art. 29: “3. Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido.”

³¹ Artículo 11 (LRBRL): “1. El Municipio es la entidad local básica de la organización territorial del Estado. Tiene personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.”

No debe olvidarse en esta cuestión, sin embargo, que las entidades locales no se circunscriben exclusivamente a los municipios, las provincias y las islas. En este sentido, el art. 3.2 de la LRBRL prescribe lo siguiente:

Artículo 3: “2. Gozan, asimismo, de la condición de Entidades Locales:

- a) Las Comarcas u otras entidades que agrupen varios Municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía.
- b) Las Áreas Metropolitanas.
- c) Las Mancomunidades de Municipios.”

Estas entidades locales señaladas podrán disponer de “las potestades tributaria y financiera” conforme a lo previsto en el art. 4 de la LRBRL.

³² Se ha realizado una selección de capitales de provincia que pueden ser representativas a efectos de lo aquí tratado. En concreto, se trata de los municipios de Badajoz, Barcelona, Bilbao, Sevilla, La Coruña, Las Palmas de Gran Canaria, Logroño, Madrid, Murcia, Oviedo, Palma de Mallorca, Pamplona, Salamanca, Santa Cruz de Tenerife, Soria, Toledo, Valencia, Valladolid, Zamora y Zaragoza.

generales, son extrapolables a la mayoría de ellos. De esta observación se extraen tres conclusiones principales:

- en primer lugar, en la mayor parte de los casos estudiados los Ayuntamientos han optado por la aprobación de una ordenanza fiscal general que regula los distintos elementos de las contribuciones especiales³³, tanto en el caso de realización de obras públicas como en el de establecimiento o ampliación de servicios públicos. Así lo hacen, entre otros, los Ayuntamientos de Madrid, Barcelona, Bilbao, Sevilla, La Coruña, Las Palmas de Gran Canaria³⁴, Valladolid, Santa Cruz de Tenerife, Palma de Mallorca, Zaragoza, Oviedo, Toledo, Badajoz, Logroño y Pamplona
- en segundo lugar, otro grupo más reducido de municipios se ha limitado a aprobar las ordenanzas reguladoras de contribuciones especiales exigibles exclusivamente por el servicio de extinción de incendios: es el caso de los Ayuntamientos de Valencia, Salamanca, Murcia, Zamora y Soria, por ejemplo
- en tercer lugar, las ordenanzas fiscales reiteran el carácter potestativo de las contribuciones especiales pues todas ellas exigen para su exacción un posterior acuerdo concreto de imposición³⁵, en la línea de lo marcado por el art. 34.1 del TRLRHL

Fijando la cuestión en las contribuciones especiales por la realización de obras públicas, que es el objeto de este trabajo, las ordenanzas fiscales estudiadas ordenan los elementos esenciales de este tributo de acuerdo con el patrón obligado que marca el TRLRHL. No obstante, dentro del reducido ámbito normativo de actuación del que disponen, algunas ordenanzas fiscales contienen disposiciones particulares que concretan determinados aspectos de las contribuciones especiales. Tomando como

³³ Hay que tener en cuenta que el art. 34.3 del TRLRHL, en su segundo inciso, prescribe que “en su caso, el acuerdo de ordenación concreto [de la contribución especial] podrá remitirse a la ordenanza general de contribuciones especiales, si la hubiera.”

³⁴ Además, el municipio de Las Palmas de Gran Canaria cuenta con una ordenanza específica reguladora de las contribuciones especiales del servicio de extinción de incendios.

³⁵ A título de ejemplo se pueden citar los casos de Madrid (art. 9º.1 de la *Ordenanza General de Contribuciones Especiales*), Barcelona (art. 11º.1 de la *Ordenanza Fiscal nº 4. Contribuciones Especiales*), La Coruña (art. 14.1 de la *Ordenanza Fiscal nº 19 General de Contribuciones Especiales*), Sevilla (art. 16º.1 de la *Ordenanza Fiscal General de Contribuciones Especiales*), Oviedo (art. 15.1 de la *Ordenanza Fiscal nº 200. Ordenanza General de Contribuciones Especiales*), Zaragoza (art. 20.4 de la *Ordenanza Fiscal nº 26. Contribuciones Especiales*), Logroño (art. 15.1 de la *Ordenanza Fiscal nº 23. Contribuciones Especiales*) o Pamplona (art. 11.1 de la *Ordenanza nº 7. Ordenanza Fiscal Reguladora de las Contribuciones Especiales*).

ejemplo el caso de Sevilla, la *Ordenanza Fiscal General de Contribuciones Especiales* establece en su art. 3 un elenco de obras públicas -y servicios- por las que el Ayuntamiento podrá exigir una contribución especial:

Artículo 3: “Este Ayuntamiento podrá, potestativamente, acordar la imposición y ordenación de Contribuciones especiales, siempre que se den las circunstancias conformadoras del hecho imponible establecidas en el artículo 5º de la presente Ordenanza General:

a) Por la apertura de calles y plazas, primera pavimentación de las calzadas y primer establecimiento de aceras.

b) Por la primera instalación, renovación y sustitución de redes de distribución del agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales.

c) Por el establecimiento y sustitución del alumbrado público y por la instalación de redes de distribución de energía eléctrica.

d) Por el ensanchamiento y nuevas alineaciones de las calles y plaza ya abiertas y pavimentadas, así como la modificación de las rasantes.

e) Por la sustitución de calzadas, aceras, absorbederos y bocas de riego de las vías públicas urbanas.

f) Por el establecimiento, mejora y ampliación del servicio de extinción de incendios.

g) Por la construcción de embalses, canales y otras obras para la irrigación de fincas.

h) Por la realización de obras de captación, embalse, depósitos, conducción y depuración de aguas para el abastecimiento.

i) Por la construcción de estaciones depuradoras de aguas residuales y colectores generales.

j) Por la plantación de arbolados en calles y plazas, así como por la construcción y ampliación de parques y jardines que sean de interés para un determinado barrio, zona o sector.

k) Por el desmonte, terraplenado y construcción de muros de contención.

l) Por la realización de obras de desecación y saneamiento y de defensa de terrenos contra avenidas e inundaciones, así como la regulación y desviación de cursos de aguas.

m) Por la construcción de galerías subterráneas para el alojamiento de redes y tuberías de distribución de aguas, gas y electricidad, así como para que sean utilizadas por redes de servicios de comunicación e información.

n) Por la realización o el establecimiento o ampliación de cualesquiera otras obras o servicios.”³⁶

Otro elemento a resaltar es que junto a la enumeración de los supuestos considerados como obras públicas locales, las disposiciones municipales establecen en ciertos casos criterios para ponderar, en la determinación de la base imponible, la importancia del interés general y del interés particular que subyace en dichas obras públicas. Uno de estos criterios, empleado en el art.11º.2 de la Ordenanza antes citada del Ayuntamiento de Sevilla, consiste en el establecimiento de diferentes porcentajes en función de la categoría de las calles:

Artículo 11: “1.Dentro de los límites señalados como máximo en el apartado 1 del artículo anterior, el Ayuntamiento ponderará la importancia relativa, del interés público y de los intereses particulares que concurren en la obra o servicio de que se trate, determinando las zonas específicas en donde se produce una mayor o menor grado de beneficio.

2. A los efectos determinados en el número anterior, se establecen cinco categorías de calles, siendo los porcentajes máximos a aplicar en cada una de ellas los siguientes:

| | |
|-----------------------------|-----|
| Calles de 1ª categoría..... | 90% |
| Calles de 2ª categoría..... | 80% |
| Calles de 3ª categoría..... | 70% |
| Calles de 4ª categoría..... | 60% |
| Calles de 5ª categoría..... | 50% |

3. En la categoría de calles se estará a la clasificación viaria consignada en el índice municipal aplicable a otros tributos y precios públicos, o a la clasificación realizada por los técnicos municipales, si el lugar del emplazamiento no figurara en aquél.”³⁷

³⁶ En términos prácticamente idénticos están redactados, por ejemplo, el art. 3 de la *Ordenanza nº 4 de Contribuciones Especiales del Ayuntamiento de Barcelona*, el art. 3 de la *Ordenanza Fiscal Reguladora de las Contribuciones Especiales del Ayuntamiento de Badajoz*, el art. 4 de la *Ordenanza Fiscal nº 19 General de Contribuciones Especiales del Ayuntamiento de La Coruña*, el art. 3º de la *Ordenanza Fiscal nº 5 Reguladora de las Contribuciones Especiales del Ayuntamiento de Toledo* o el art. 4 de la *Ordenanza Reguladora de la Ordenación e Imposición de las Contribuciones Especiales por Obras y Servicios Municipales de Santa Cruz de Tenerife*. Por el contrario, otros Ayuntamientos como los de Bilbao, Madrid o Valladolid no contemplan tal grado de concreción.

Una regla diferente es la prevista en el art. 10.1 de la *Ordenanza Fiscal Reguladora de las Contribuciones Especiales de Valladolid*, el cual emplea para esta ponderación la naturaleza de las obras públicas efectuadas por el Ayuntamiento:

Artículo 10: “1. Dentro del límite señalado como máximo en el apartado 1 del artículo anterior, la Corporación podrá establecer los siguientes porcentajes máximos en orden a la determinación de la base imponible:

a) El 90 por ciento cuando se trate de apertura de calles y plazas y la primera pavimentación de calzadas y aceras.

b) El 90 por ciento cuando se trate de obras de primera instalación de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales.

c) El 70 por ciento cuando se trate de obras de establecimiento de alumbrado público.

En los demás casos que proceda la imposición de contribuciones especiales, dentro del límite expresado, el Ayuntamiento ponderará la naturaleza y clase de la obra o del servicio.

3. Cuando las obras proyectadas sean exclusivamente de extensión de capas de rodadura de aglomerado asfáltico sobre el pavimento de la calzada, para mejora de la circulación de vehículos, se considerará de interés público y no procederá la imposición de contribuciones especiales.

4. En las obras de primer establecimiento y mejora de alumbrado, cuando la instalación se realice en el eje o centro de la vía pública, en beneficio del tráfico rodado, existiendo ya este servicio en las aceras o adosado a las fachadas, no procederá la imposición al considerar que en este caso el beneficio que se produce va dirigido al interés público general.”³⁸

No debe concluirse este tratamiento de las contribuciones especiales sin recordar el papel destacado que tienen las Diputaciones provinciales en ciertos territorios. En este sentido, es muy común que sean las Administraciones provinciales las encargadas de colaborar en la realización o de efectuar obras públicas que van a beneficiar a los vecinos de pequeños municipios, al carecer estos de los recursos necesarios para

³⁷ Vid. en el mismo sentido el art. 8 de la *Ordenanza Fiscal Reguladora de las Contribuciones Especiales de Badajoz*.

³⁸ Vid. también, por ejemplo, el art. 9.2 de la *Ordenanza Reguladora de la Ordenación e Imposición de las Contribuciones Especiales por Obras y Servicios Municipales de Santa Cruz de Tenerife*, un precepto con una redacción muy detallada.

ejecutarlas³⁹. Para el desarrollo de sus competencias las Diputaciones disponen, naturalmente, de recursos económicos entre los que se hallan las contribuciones especiales⁴⁰, un tributo que, tal como ocurre en el ámbito municipal, no es objeto de un tratamiento uniforme. Diputaciones como las de Barcelona, Gerona, León o Zamora, no prevén la exacción de contribuciones especiales, en tanto que otras -La Coruña, Valencia, Soria, Salamanca o Zaragoza, por ejemplo- sí han aprobado las correspondientes ordenanzas fiscales previendo la eventual exacción de contribuciones especiales⁴¹.

5. LA RECUPERACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES PARA LA FINANCIACIÓN DE OBRAS PÚBLICAS LOCALES

La realidad descrita hasta el momento con relación a las contribuciones especiales invita a reflexionar sobre la posibilidad de recuperar este tributo como un medio eficaz de financiación de las obras públicas locales. Se trataría, en suma, de poner en activo, y no como mera eventualidad, una figura prevista en el ordenamiento tributario para su utilización por cualquiera de las Administraciones territoriales, y cuyo uso más factible es precisamente en el ámbito local.

El carácter potestativo con el que se configuran las contribuciones especiales en la actualidad ha conllevado una exigua, por no decir inexistente, utilización de este

³⁹ Cfr. art. 36.2 a) de la LRBRL.

⁴⁰ El art. 133 del TRLRHL asigna a las Diputaciones la capacidad de exigir contribuciones especiales:

Artículo 133: “Las Diputaciones Provinciales podrán establecer y exigir contribuciones especiales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios, según las normas contenidas en la sección 4.ª del capítulo III del título I de esta ley.”

Esta capacidad está íntimamente unida a la competencia para aprobar ordenanzas, atribuida al Pleno de la Diputación por virtud del art. 33.2 b) de la LRBRL.

⁴¹ Es menester aclarar que, al igual que ocurre con los Ayuntamientos, unas Diputaciones han aprobado ordenanzas fiscales que regulan las contribuciones especiales con carácter general (así, la *Ordenanza Fiscal nº 7 de Contribuciones Especiales de la Diputación de La Coruña*, la *Ordenanza Fiscal reguladora de las Contribuciones Especiales de la Excelentísima Diputación provincial de Almería* o la *Ordenanza Fiscal reguladora de las Contribuciones Especiales de la Diputación provincial de Jaén*) mientras que otras lo hacen con relación al establecimiento o ampliación de servicios específicos, no previendo su exacción en el supuesto de realización de obras públicas (por ejemplo, la *Ordenanza Fiscal nº 8 de Contribuciones Especiales por Ampliación y Mejora del Servicio Provincial de Extinción de Incendios de Zaragoza*, la *Ordenanza Fiscal (nº 26-F) de la Contribución Especial General por la Ampliación del Servicio Provincial de Extinción de Incendios y Salvamento de Salamanca* o la *Contribución Especial nº 13 por Establecimiento, Ampliación y Mejora del Servicio Provincial de Extinción de Incendios de la Diputación de Soria*). En fin, un caso particular es el de la provincia de Valencia cuya Diputación ha aprobado sendas normas específicas: la *Ordenanza General de las Contribuciones Especiales* y la *Ordenanza Fiscal de la Contribución Especial General por Establecimiento, Ampliación y Mejora del Servicio de Extinción de Incendios de la Diputación de Valencia*.

tributo⁴². En realidad esta característica no deja de ser una invitación a que los poderes políticos municipales opten por “diluir” la financiación de las obras públicas que realizan en el presupuesto general de la entidad. No es baladí a este respecto comprobar cómo buena parte de la ejecución de las obras públicas más relevantes se hace coincidir con periodos electorales, lo que implica la presencia de un factor de oportunidad política en el momento de acordar la no exigencia de una contribución especial para financiar obras públicas, al menos en las poblaciones de cierta entidad. Y todo ello en un contexto de insuficiencia secular en la financiación de las entidades locales.

Una solución a este problema sería retomar el carácter obligatorio de las contribuciones especiales como fórmula de financiación de, al menos, ciertas obras públicas, algo que no sería totalmente novedoso en nuestro ordenamiento jurídico pues la normativa de régimen local ya preveía la exacción obligatoria de las contribuciones especiales en determinados supuestos⁴³. Tal medida vendría a reforzar además la justicia tributaria pues es indudable que la realización de determinadas obras produce un mayor beneficio a determinados sujetos, constituyendo así una manifestación de capacidad económica que ha de ser sometida a gravamen⁴⁴. Se evita de esta forma que la comunidad asuma unos gastos cuya aplicación genera un mayor aprovechamiento a ciertos sujetos⁴⁵. Al mismo tiempo, el carácter obligatorio supondría un alivio para los municipios que contarían con una financiación específica y segura para realizar las inversiones en obras públicas.

En otro orden de cosas, es factible vincular la utilización de las contribuciones especiales con mayores dosis de transparencia administrativa: los ciudadanos tendrían cumplida cuenta del motivo por el que se recauda un determinado tributo, la finalidad a la que se destinan sus rendimientos, el importe concreto del coste de las obras públicas y los criterios de reparto de dicho coste. Con ello se lograría un seguimiento más preciso de los ingresos de la entidad local y su efectiva aplicación al fin específico.

⁴² Cfr. Merino Jara, I. (2003), págs. 1081 y 1082; Jiménez Compaired, I. (2005), pág. 49; Sánchez Maldonado, J. y Suárez Pandiello, J. (2007), pág. 258; o Chamorro y Zarza, J. A. (2014), pág. 103.

⁴³ Así constaba en la redacción original del *Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local*:

Art. 219: “1. Será obligatoria la exigencia de contribuciones especiales por las obras y servicios siguientes:

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.”

⁴⁴ Una circunstancia que ya puso de manifiesto tempranamente Vega Herrero, M. (1975), pág. 81.

⁴⁵ Vid. en este sentido Vega Herrero, M. (1983), pág. 13.

También puede anotarse la adquisición por los ciudadanos de una mayor conciencia del coste de ejecución de ciertas obras públicas que exigen en ocasiones y en las que está presente un beneficio más “particular”. Así, los ciudadanos que solicitaran la realización de una determinada obra pública serían conscientes de que también han de asumir su financiación a través de la correspondiente contribución especial en función del beneficio que obtienen más directamente. Piénsese, por ejemplo, en la ya habitual construcción de carriles-bici, piscinas municipales, pabellones deportivos o centros para actividades vecinales, obras en las que se puede identificar un beneficio especial para determinados sujetos, y que son solicitadas en no pocas ocasiones por diferentes asociaciones vecinales o de defensa de intereses concretos. La ausencia de contribuciones especiales obligatorias conlleva su financiación con cargo a los ingresos ordinarios de la entidad local, en otras palabras, el disfrute en mayor medida de esas infraestructuras por un grupo de ciudadanos es financiado por todos.

La supervivencia de este tributo pasa, sin duda, por una reformulación del mismo recuperando su carácter obligatorio, al menos, para la financiación de la ejecución de determinadas obras públicas. Esta nueva configuración pasaría por una delimitación común más precisa en la LGT de todos sus elementos esenciales, evitando una indeseable deslegalización de aspectos fundamentales y estableciendo una más adecuada ponderación de la presencia del interés general en la ejecución de las obras públicas conforme a su naturaleza. En fin, una regulación común que redundaría en una mayor seguridad jurídica no sólo de los ciudadanos sino también de las entidades locales más desprotegidas.

6. CONCLUSIÓN.

Las contribuciones especiales son en la actualidad un tributo en estado de latencia pues aun estando prevista su exacción por el ordenamiento tributario las Administraciones locales no hacen uso de esta figura, dejando a salvo su empleo obligado por los pequeños municipios.

Como se constata, la regulación legal de las contribuciones especiales es somera, lo que puede provocar problemas de interpretación y conflictos ante los Tribunales, si se decidiera su imposición.

Ciertamente, su configuración como un tributo potestativo favorece su escasa utilización hasta el punto de que está en franca desaparición al no adoptarse los oportunos y preceptivos acuerdos de imposición.

El carácter de las Entidades locales de Administración pública más cercana a los ciudadanos hace que estas entidades sean las más adecuadas para la exacción de las contribuciones especiales.

El mantenimiento efectivo de este tributo hace necesaria una reforma profunda en la que se recupere su carácter obligatorio como mínimo para la financiación de un catálogo de obras públicas que deberían fijarse legalmente.

Para concluir, la recomendable recuperación de las contribuciones especiales constituye no sólo una oportunidad para el resurgimiento de un viejo tributo sino que comporta de igual forma un auténtico desafío para los poderes públicos, tanto en el plano jurídico como, y muy principalmente, en el plano político.

7. BIBLIOGRAFÍA

Calvo Ortega, R. (2012): *Curso de Derecho Financiero*, 16ª ed., Civitas Thomson Reuters, Madrid.

Chamorro y Zarza, J. A. (2014): *Derecho Tributario. Parte General*, Ratio Legis, Salamanca.

Esteban Cabrera, M. (2006): *Situación actual y perspectivas de la hacienda local. El caso de la hacienda local andaluza*, ISEL. Diputación de Málaga.

Fernández Marín, F. (1999): *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*, Universidad de Almería. Servicio de Publicaciones, Almería.

Galán Ruiz, J. y Sánchez García, L. (2006): “Las contribuciones especiales” en *Tributos Locales y Autonómicos*, 1ª ed., Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

García Rubio, F. (2008): “El urbanismo como fuente de financiación municipal”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº12.

Herrera Molina, P. M. (1990): “Las contribuciones especiales por construcción de carreteras como tributo autonómico”, *Impuestos*, T. II.

- Jiménez Compaired, I. (2005): “Tasas y contribuciones especiales”, *Tributos Locales*, nº 49.
- Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. (2014): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid.
- Merino Jara, I. (2003): “Contribuciones especiales autonómicas”, *Impuestos*, nº 2.
- Pérez Pérez, M. M. (2013): *El renacer de las contribuciones especiales*, Fundación Asesores Locales, Málaga.
- Pérez Royo, F. (2009): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 19ª ed., Thomson Reuters, Madrid.
- Sánchez Maldonado, J. y Suárez Pandiello, J. (2007): “Hacienda local y urbanismo. ¿Es tan grave como lo pintan?”, *Clm.economía. Revista Económica de Castilla-La Mancha*, nº 11.
- Suárez Pandiello, J. (2012): “Reformas de la Imposición Local en Momentos de Máxima Austeridad”, Documento presentado en la Jornada *Haciendas Locales* organizada por la Fundación Manuel Giménez Abad-Cortes de Aragón-Diputación Provincial de Zaragoza el día 25 de septiembre de 2012.
- Teré Pérez, A. (2006): “La gestión del urbanismo y la financiación de las Entidades municipales”, *Revista Española de Control Externo*, Vol. 8, nº 23.
- Vega Herrero, M. (1975): *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid.
- Vega Herrero, M. (1983): “Las contribuciones especiales de la Hacienda Municipal: Análisis crítico” en *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid.