

JOSÉ ENRIQUE CANDELA TALAVERO _Secretario-interventor do Concello de La Matanza de Acentejo (Tenerife) _[109-128]

As contribucións especiais na Administración local



Data de recepción _[11.02.2011]

Data de aceptación _[31.03.2011]

& *Resumo/Abstract: As entidades locais gozan do recoñecemento constitucional da suficiencia financeira no artigo 142 CE, que se concreta no Real decreto legislativo 2/2004, do 5 de marzo, polo que se aproba o texto refundido da Lei reguladora das facendas locais ao enumerarse os recursos municipais no seu artigo 2.1, entre os que atopamos os recursos tributarios: taxas, contribucións especiais e impostos (artigo 2.1.b/). Neste traballo preséntanse aspectos e pronunciamentos xurisprudenciais de cada un dos seus elementos, desde o seu feito impositivo a unha forma particular do dereito de participación cidadá, como son as asociacións administrativas de contribuintes.***&**

& **Palabras clave:** Autonomía local, suficiencia financeira, recursos, contribucións especiais.

I. INTRODUCCIÓN

A autonomía dos municipios encóntrase recoñecida e garantida nos artigos 137 e 140 da Constitución (CE, en diante), definida na Carta Europea de Autonomía Local, cuxo artigo 3 dispón que *“o dereito e a capacidade efectiva das entidades locais de ordenar e xestionar unha parte importante dos asuntos públicos, no marco da lei, baixo a súa propia responsabilidade e en beneficio dos seus habitantes”* e que, segundo a STS do 18 xullo de 1997, constitúe unha garantía institucional segundo a doutrina que inicia o Tribunal Constitucional coa súa sentenza 32/1981, do 28 de xullo, e logo reiterada en múltiples ocasións (entre outras, a SSTC 38/1983, do 16 maio; a 27/1987, do 27 de febreiro; a 76/1988, do 26 abril; e a 213/1988, do 11 novembro). Iso supón, por unha parte, a atribución dunha esfera de intereses propios e competencias para a súa xestión e, por outra, o recoñecemento dunha capacidade de auto-xestión para cuxo cometido debe dispor de medios financeiros, que encontran apoio normativo internacional no artigo 9 da Carta Europea de Autonomía Local, que, respecto aos recursos financeiros, manifesta: *“as entidades locais teñen dereito, no marco da política económica nacional, a ter recursos propios suficientes, dos cales poden dispor libremente no exercicio das súas competencias. 2. Os recursos financeiros das entidades locais deben ser proporcionais ás competencias previstas pola Constitución ou pola lei. 3. Unha parte polo menos dos recursos financeiros das entidades locais debe provir de ingresos patrimoniais e de tributos locais respecto dos que teñan a potestade de fixar a cota ou o tipo dentro dos límites da lei. 4. Os sistemas financeiros sobre os cales descansan os recursos de que dispoñen as entidades locais deben ser dunha natureza suficientemente diversificada e evolutiva como para permitirles seguir, na medida do posible e na práctica, a evolución real dos custos do exercicio das súas competencias”* e constitucional o artigo 142 CE, segundo o cal *“as facendas locais deberán dispor dos medios suficientes para o desempeño das funcións que a lei lles atribúe ás corporacións respectivas e nutriranse fundamentalmente de tributos propios e de participación nos do Estado e das comunidades autónomas”*. Trátase, considera a STSX de Cataluña, do 13 setembro de 2002, do exercicio do poder tributario local, tal como foi entendido polo Tribunal Constitucional, en particular na súa sentenza do 17 febreiro de 1987, resultado da coordinación dos principios constitucionais de reserva de Lei tributaria e de autonomía local.

A facenda das entidades locais estará constituída, entre outros, polas contribucións especiais (artigo 2.1.b/ e 56 LRHL e artigo 2.2 b/ LXT), reguladas con carácter xeral nos artigos 28 a 37 LRHL(1)¹, e de maneira particular en canto tributo dos municipios no artigo 58 LRHL, das provincias no artigo 133 LRHL, e para outras entidades locais (mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades municipais asociativas) no título IV da LRHL.

II. FEITO IMPOÑIBLE

Son as contribucións especiais tributos potestativos cuxo feito impoñible consiste, considerando os artigos 2.2.b) LGT e 28 TRLHL, *“na obtención polo suxeito pasivo dun beneficio ou dun aumento de valor dos seus bens como consecuencia da realización de obras públicas ou do establecemento ou ampliación de servizos públicos, de carácter local, polas entidades respectivas”*, referencia que se complementa co artigo 29 TRLHL, ao dispor que *“terán a consideración de obras e servizos locais: a) Os que realicen as entidades locais dentro do ámbito das súas competencias para cumprir os fins que lles estean atribuídos, excepción feita dos que aquelas executen a título de donos dos seus bens patrimoniais. b) Os que realicen esas entidades por lles teren*

sido atribuídos ou delegados por outras entidades públicas e aqueles cuxa titularidade asumisen de acordo coa lei. c) Os que realicen outras entidades públicas, ou os concesionarios destes, con achegas económicas da entidade local”.

As contribucións especiais como recursos financeiros, distintos da taxa (STX de Baleares do 7 de xullo de 1998), caracterízanse pola existencia do beneficio para que se poida acordar a imposición xustificada deste tributo. É así un presuposto básico para o nacemento do feito impositivo (STX do 15 de xaneiro de 2002) que, como consecuencia das obras executadas, se produza un beneficio especial para determinadas persoas (SSTX do 27 de xuño de 1988 e do 10 de novembro de 2006), de maneira que só se pode impor aos especialmente beneficiados cando ese beneficio sexa sensiblemente superior ao xeral, xa o sexa pola súa extensión ou a súa intensidade (STX do 16 de outubro de 1990), sendo un beneficio caracterizado a súa realidade, efectividade e actualidade (STX do 30 de decembro de 2008), é dicir, producido e avaliable no momento de se realizaren as obras ou de se instalaren os servizos e non depender de circunstancias aleatorias de futuro incerto. Tamén tivo ocasión de se manifestar neste sentido a STX de Andalucía de Sevilla, sentenza do 2 marzo de 2006, considerando suficiente motivación para a redución da porcentaxe aplicada e así determinar o grao de concorrencia entre o beneficio xeral e o beneficio.

Só se refire a lei a dous supostos especificamente para a posible imposición das contribucións especiais, no artigo 30 TRLHL, en concreto por servizos de extinción de incendios e o da construción de galerías subterráneas. Non obstante, podemos sinalar outros servizos que habilitarán a imposición vía contribucións especiais, tales como a apertura de rúas e pavimentación das calzadas e beirarrúas; a instalación, renovación ou substitución de redes de sumidoiros e desaugadoiros de augas residuais; a construción de estacións depuradoras de augas residuais; a plantación de arboredo en rúas e prazas; a construción de parques e xardíns de interese para un determinado barrio, ou a construción de galerías subterráneas para o aloxamento de redes e entubados de distribución de auga, gas e electricidade. E sen que por iso se poida exixir este tributo, por non atoparnos cun beneficio especial, en obras de construción dunha vía que forme parte do sistema xeral de comunicación do concello (SSTX do 23 de abril de 1998 e do 6 de maio de 2002), e debido ao carácter de tributo afectado a investimentos, as melloras non se incluírán no feito impositivo (STX de Castela-A Mancha do 2 de abril de 1996 e STX de Madrid do 19 de xaneiro de 1998), supondo que a expresión “ampliación” de servizos, segundo Ballesteros Fernández², se refire a incrementos cuantitativos. Diferenza de beneficios especial e xeral que obriga no acordo de imposición a fundar e xustificar razoadamente a porcentaxe de repartimento, mediante a adecuada ponderación entre o beneficio especial e particular e o beneficio ou utilidade xeral, que sempre debe existir, polo menos nun 10%, porcentaxe que non significa que os concellos poidan, sen máis, aplicala, a modo de autorización, senón que cómpre ponderar a relación interese xeral/beneficio especial, e así sinalar a porcentaxe correspondente (STX de Castela e León de Valladolid, sentenza do 10 febreiro de 2010).

Ademais diso, se estamos ante un sistema de execución por cooperación, é o Concello o que executa as obras de urbanización con cargo aos propietarios, razón pola que o profesor Castelao Rodríguez³ afirma que, na xestión pública deste sistema de execución, este non leva consigo (artigo 186.2 do Regulamento de xestión urbanística, Real decreto 3288/1978, do 25 de agosto) a aplicación de contribucións especiais, senón de cotas de urbanización a

cargo dos propietarios afectados (STS do 6 de xuño de 1988, do 24 de abril de 1989 e do 25 de xuño de 1993).

Neste sentido, Cholbi Cachá⁴ diferencia as cotas de urbanización e as contribucións especiais, recoñecendo que, aínda que afíns, as primeiras son un mecanismo de financiamento de todas aquelas unidades de execución que derivan dunha actuación urbanizadora en execución do planeamento, mentres que as segundas se poderán xerar en supostos de acometer obras ou establecer servizos en núcleos urbanos ou zonas consolidadas pola edificación.

E distinto das contribucións especiais, como son os prezos públicos, o prezo público, malia ser un recurso público, non ten, en ningún caso, natureza de contraprestación tributaria, porque tal carácter soamente se lles atribúe ás taxas, ás contribucións especiais e aos impostos, como remarcou a Consulta Xeral, do 18 de setembro de 1990, da Dirección Xeral de Tributos.

III. SUXEITOS PASIVOS

Dispón o artigo 30 TRLHL que: *“1. Son suxeitos pasivos das contribucións especiais as persoas físicas e xurídicas e as entidades a que se refire o artigo 35.4 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, especialmente beneficiadas pola realización das obras ou polo establecemento ou ampliación dos servizos locais que orixinen a obriga de contribuír. 2. Consideraranse persoas especialmente beneficiadas: a) Nas contribucións especiais por realización de obras ou establecemento ou ampliación de servizos que afecten a bens inmoables, os seus propietarios. b) Nas contribucións especiais por realización de obras ou establecemento ou ampliación de servizos a consecuencia de explotacións empresariais, as persoas ou entidades titulares destas. c) Nas contribucións especiais polo establecemento ou ampliación dos servizos de extinción de incendios, ademais dos propietarios dos bens afectados, as compañías de seguros que desenvolvan a súa actividade no ramo, no termo municipal correspondente. d) Nas contribucións especiais por construción de galerías subterráneas, as empresas subministradoras que deban utilizalas”.*

Malia as melloras na regulación que introduciu a LXT sobre o responsable tributario, o lexislador, considera o profesor Calvo Ortega⁵, non foi á reforma profunda que se viña reclamando para esta figura desde os ámbitos doutriniais e xurisprudenciais. Malia isto, continúa o profesor Calvo Ortega⁶, hai que considerar que a resposta dos ordenamentos fiscais nas últimas décadas foi a simplificación da xestión para os contribuíntes de escasa capacidade organizativa coa introdución da estimación obxectiva e do réxime simplificado. É certo que esta simplificación supón unha perda de matiz, pero tamén o é que a precisión máxima na aplicación dos tributos (e principalmente nos impostos sobre beneficios e tráfico empresarial integrado) supón un custo moi oneroso para estes contribuíntes; e tamén unha falta de equidade, entendida esta como unha consideración de cada suposto singular e as circunstancias que lle dan esa peculiaridade; a tarefa normativa e administrativa, termina o profesor, está aquí en pechar a fenda, todo o posible, entre simplificación e exactitude.

O uso polo artigo 30.1 TRLHL da expresión *“especialmente beneficiadas”* pola realización das obras ou polo establecemento ou ampliación dos servizos locais que orixinen a obriga de contribuír permitiulle á STSX de Cataluña do 30 de xuño de 1999 considerar suxeito pasivo das contribucións especiais concesionarios de zonas marítimo-terrestres (en concreto tratábase dun club náutico), pois resultaban especialmente beneficiados cando a realización das obras favorecían a actividade a que se dedicaban, non soamente pola propia dun club náutico, senón tamén pola de explotacións anexas, como poden ser aparcadoiros, restaurantes,

comercios, etcétera. Neste mesmo sentido dos suxeitos tributarios⁷, a xurisprudencia considerou, na STS do 6 de marzo de 1989, suxeito pasivo un organismo autónomo adscrito ao Ministerio de Obras Públicas e Urbanismo (Junta del Puerto de Sevilla y Ría de Guadalquivir).

Por outra banda, para a determinación do suxeito pasivo, conforme o artigo 223.3 do Real decreto legislativo 781/1986 (hoxe derogado), a data a que se debe atender para determinar a persoa obrigada ao pagamento é a da execución das obras e non a da aprobación do proxecto correspondente, nin sequera a da aprobación do expediente de aplicación de contribucións especiais, segundo a STS do 19 abril 1996, que, ademais especifica que o concepto de beneficio especial producido nos terreos pola execución de obras municipais non ten por que concretarse nos elementos comúns para excluír o producido nos pisos ou locais independentes do predio obxecto do tributo, senón que xustamente o fenómeno é o contrario, é dicir, continúa a sentenza, aínda que os módulos de repartimento elixidos o fosen con referencia a elementos comúns dos predios, como neste caso en que se escolleu o dos metros lineais de fachada dos inmobles, o beneficio especial é perfectamente identificable, en función das cotas de participación de cada piso ou local na comunidade, polo que a Administración municipal se debe ater a elas para distribuír entre todos os propietarios a cota que, en abstracto, lle correspondería ao predio en cuestión.

O suxeito pasivo en casos de copropiedade será a comunidade de propietarios. Agora ben, se nos encontramos cun inmovible en réxime de propiedade horizontal, serano os propietarios, pois neste suposto a indivisión afecta soamente aos elementos comúns e non aos donos das vivendas ou locais. E, se é unha situación dun edificio en réxime de propiedade horizontal, para os efectos de coñecer o suxeito pasivo, haberá que considerar a copropiedade dos titulares de pisos ou locais independentes nos elementos, pertenzas e servizos comúns ao inmovible, e a determinación en favor de cada un daqueles propietarios, dunha cota de participación en relación co total valor do inmovible, o cal nada ten que ver, considera a STS do 19 de abril de 1996, coa regulación que da copropiedade ordinaria conteñen os artigos 392 e seguintes do Código civil, porque se trata dunha copropiedade vinculada, subxectiva e funcionalmente, á propiedade individual sobre os pisos e locais independentes, con carácter preponderante sobre o accesorio que ten a copropiedade dos elementos comúns, polo que, en interpretación da STS do 19 de abril de 1996, o beneficio especial é perfectamente identificable, en función das cotas de participación de cada piso ou local na comunidade, polo que a Administración municipal debe aterse a elas para distribuír entre todos os propietarios a cota que, en abstracto, lle correspondería ao predio en cuestión, a cal se deberá xirar e notificar de maneira individual aos distintos propietarios do edificio que no momento do acordo de aplicación resulten beneficiados en proporción ás súas respectivas cotas (STSX de Canarias, Tenerife, do 20 de abril de 1996). Non se pode, pois, recoñecer virtualidade a unha única liquidación comprensiva da cota correspondente a todo o inmovible que se practique a nome da comunidade de propietarios, senón que se deben xirar tantas liquidacións como propietarios, distribuíndo entre eles a referida cota en función das porcentaxes de participación de cada un deles na comunidade (STSX de Valencia do 8 de marzo de 2000).

Cómpre destacar que na STS do 17 outubro de 1994 se incluíu Renfe entre os suxeitos pasivos das contribucións especiais impostas, pois a produción polas obras públicas municipais da realización do feito imponible das contribucións especiais non se necesita concretar sempre en magnitudes económicas nin precisa de evidenciarse nunha realidade inmediata, bastando con que se orixine potencialmente, como sucede cando, como consecuencia das

obras determinadas, os predios experimenten un incremento de valor aínda que este non se poida facer efectivo de momento porque existan circunstancias que impidan a súa aliñabilidade, como ocorre precisamente no suposto presente, no que, independentemente da actual afectación dos terreos lindeiros coa vía urbanizada á explotación do servizo do ferrocarril, estes experimentan un aumento de valor, polo que o seu titular debe contribuír proporcionalmente ao financiamento das obras de urbanización (en parecidos termos se expresa a STS do 30 de setembro de 1991, ao estudar o caso da execución de obras municipais, resultando suxeito pasivo o propietario do inmovible especialmente beneficiado pola dita execución)⁸.

IV. A BASE IMPOÑIBLE

Contense a súa regulación no artigo 31 TRLHL, ao establecer que: *“1. A base imponible das contribucións especiais está constituída, como máximo, polo 90 por cento do custo que a entidade local soporte pola realización das obras ou polo establecemento ou ampliación dos servizos. 2. O referido custo estará integrado polos seguintes conceptos: a) O custo real dos traballos periciais, de redacción de proxectos e de dirección de obras, plans e programas técnicos. b) O importe das obras a realizar ou dos traballos de establecemento ou ampliación dos servizos. c) O valor dos terreos que terían que ocupar permanentemente as obras ou servizos, salvo que se trate de bens de uso público, de terreos cedidos gratuíta e obrigatoriamente á entidade local, ou o de inmovibles cedidos nos termos establecidos no artigo 145 da Lei 33/2003, do 3 de novembro, do patrimonio das administracións públicas. d) As indemnizacións procedentes polo derrubamento de construcións, destrución de plantacións, obras ou instalacións, así como as que procedan aos arrendatarios dos bens que deban ser derruídos ou ocupados. e) O interese do capital investido nas obras ou servizos cando as entidades locais tivesen que apelar ao crédito para financiar a porción non cuberta por contribucións especiais ou a cuberta por estas en caso de fraccionamento xeral daquelas. 3. O custo total orzado das obras ou servizos terá carácter de mera previsión. Se o custo real fose maior ou menor que o previsto, tomarase aquel para efectos do cálculo das cotas correspondentes. 4. Cando se trate de obras ou servizos a que se refire o artigo 29.1.c), ou das realizadas por concesionarios con achegas da entidade local a que se refire o número 2 do mesmo artigo, a base imponible das contribucións especiais determinarase en función do importe destas achegas, sen prexuízo das que poidan impor outras administracións públicas por razón da mesma obra ou servizo. En todo caso, respectarase o límite do 90 por cento a que se refire o número 1 deste artigo. 5. Para os efectos de determinar a base imponible, entenderase por custo soportado pola entidade a contía resultante de restarlle á cifra do custo total o importe das subvencións ou auxilios que a entidade local obteña do Estado ou de calquera outra persoa, ou entidade pública ou privada. 6. Se a subvención ou o auxilio citados fosen outorgados por un suxeito pasivo da contribución especial, o seu importe destinarase primeiramente a compensar a cota da respectiva persoa ou entidade. Se o valor da subvención ou auxilio excedese a dita cota, o exceso reducirá, a pro rata, as cotas dos demais suxeitos pasivos”*.

A base imponible, considera o profesor Corral Guerrero⁹, é o elemento cuantitativo do feito imponible, pois non basta con determinar o elemento obxectivo, senón que cómpre a súa medición ou valoración, sendo isto o que dá orixe á base. Analizando o artigo 31.2 c/ TRLHL, considera o Tribunal Supremo (SSTS do 27 de decembro de 1996 e 20 de marzo de 1997) que se inclúen as cantidades aboadas pola expropiación dos terreos, pero non os posibles intereses que o concello deba aboar como consecuencia do atraso no pagamento do prezo xusto.

O cálculo da base imponible pode provocar a invalidación das actuacións ou trámites do expediente ao xerar indefensión, se os «custos» ou «orçamento» das obras non estiveron debida e oportunamente indicados, explicados, xustificados nin motivados (STS do 16 de abril de 1998), así como se se adopta a decisión discriminatoria, contrariamente ao artigo 14 CE, ao ter provocado, coa redución das porcentaxes das cotas duns unha parte dos beneficiados polas obras ou servizos, pois, termina o fundamento de dereito quinto da STS do 16 de abril de 1998, a cantidade total a sufragar con contribucións especiais non varía, xa que todo aquilo que beneficie uns determinados afectados ten forzosamente que incrementar a cantidade que no seu día teñen que pagar os outros (sobre o respecto ao principio de legalidade, a STS do 21 xuño de 1988).

E sen que se incorra en invalidez se no expediente remitido ao suxeito pasivo non constan elementos como: medicións dos distintos predios beneficiados polas obras, desagregación por partidas de cada capítulo e prezos unitarios aplicados, pois segundo a STS do 13 setembro de 1993, a simple falta de remisión de documentos non autoriza a supor a súa inexistencia cando do propio expediente resulta que se cumpriron as exixencias mínimas de actuación administrativa. Por iso non lle é lícito, di a STS do 20 febreiro de 1988, ao concello que acordou iniciar o expediente que a porcentaxe aplicable a unhas obras determinadas sexa do 50% e, sen razoamento ningún que intente xustificalo, elevar despois tal porcentaxe ao 80%, e sen que a inedificabilidade das parcelas gravadas por consecuencia do seu destino a zona verde segundo o planeamento en vigor exonere do pagamento das contribucións especiais (STS do 21 de xuño de 1988).

Cómpre que o principio de proporcionalidade sexa considerado, respecto á base imponible, á hora da confección e establecemento deste tributo¹⁰, por canto, segundo a STSX da Comunidade Valenciana do 1 decembro de 1993, deberá procederse á ponderación entre os intereses xerais perseguidos pola obra ou servizo e o beneficio particular a producir, chegando por esta vía a reducirse –e mesmo a suprimir– a participación dos pretendidos beneficiados. Por iso a STS do 19 de novembro de 1989 sente “o principio xeral da necesaria proporcionalidade que debe existir entre o importe da cota e o grao de beneficio especial que o suxeito pasivo experimenta, derivado da propia finalidade do tributo, que non é outra que compensar parcialmente, segundo o grao de preponderancia do interese público e o privado, o custo financeiro das obras públicas ou establecemento dos servizos públicos que, efectivamente, lle producen un beneficio especial ao suxeito pasivo”.

V. A COTA TRIBUTARIA

Para a súa comprensión, o artigo 32 TRLHL establece que: “1. A base imponible das contribucións especiais se repartirá entre os suxeitos pasivos, tendo en conta a clase e natureza das obras e servizos, con suxeición ás seguintes regras:

- a. Con carácter xeral aplicaranse conxunta ou separadamente, como módulos de repartimento, os metros lineais de fachada dos inmobles, a súa superficie, o seu volume edificable e o valor catastral para efectos do imposto sobre bens inmobles.
- b. Se se trata do establecemento e mellora do servizo de extinción de incendios, poderán ser distribuídas entre as entidades ou sociedades que cubran o risco por bens situados no municipio da imposición, proporcionalmente ao importe das primas recadadas no ano inmediatamente anterior. Se a cota exixible a cada suxeito pasivo fose superior ao cinco

por cento do importe das primas recadadas por este, o exceso trasladarase aos exercicios sucesivos ata a súa total amortización.

- c. *No caso das obras a que se refire o número 2.d) do artigo 30 desta lei, o importe total da contribución especial será distribuído entre as compañías ou empresas que deban utilizalas en razón ao espazo reservado a cada unha ou en proporción á total sección daquelas, mesmo cando non as usen inmediatamente.*
2. *No suposto de que as leis ou tratados internacionais concedan beneficios fiscais, as cotas que lles poidan corresponder aos beneficiarios non serán distribuídas entre os demais contribuíntes.*
3. *Unha vez determinada a cota que cómpre satisfacer, a corporación poderá conceder, por solicitude do suxeito pasivo, o fraccionamento ou aprazamento daquela por un prazo máximo de cinco anos”.*

En canto á elección do método, na STS do 17 de maio de 1997 apuntouse a necesidade da motivación na dita elección, para responder así á xustiza no repartimento, non resultando admitido pola xurisprudencia a elección doutros módulos de repartimento que os establecidos na Lei (SSTS do 6 de febreiro de 1998, do 10 de xuño de 2002 e a STSX de Xustiza de Castela e León do 13 de xullo de 1998). Igualmente, a STSX de Cataluña, do 22 xaneiro de 2009, advirte que os catro módulos que se citan se poden aplicar separadamente (illadamente, dicía a lexislación anterior á LHL) ou de forma conxunta dous ou máis deles. Non hai dúbida de que, formalmente, cabe a utilización dun só dos catro módulos ou calquera combinación dalgúns ou de todos eles.

A circunstancia de que xa se tivesen previamente determinados servizos ou de que se trate de sistemas xerais debe ter importancia á hora de fixar a porcentaxe de repercusión do custo. Pero materialmente, mesmo existindo unha gran marxe de manobra para os entes locais, non só está excluída a arbitrariedade, senón que reiterada xurisprudencia (SSTS do 7 de decembro de 1994, do 25 de xaneiro de 1996 e do 10 de xullo de 1997) foi máis alá, aludindo ao principio de xustiza no repartimento, de forma que non só se exclúen os resultados arbitrarios, senón tamén os que supoñan unha inequitativa distribución da carga tributaria, isto é, a non contribución en proporción ao beneficio en relación cos demais predios. En suma, a liberdade de elección das corporacións locais ten un límite obxectivo marcado pola equidade, sen que a discrecionalidade de que gozan as corporacións locais para a elección dos módulos de repartimento se poida converter en arbitrariedade (STSX de Castela e León de Burgos, do 3 de xullo de 1996). Considérase axustado a dereito (STSX de Cataluña do 14 marzo de 2008) que, tras recoñecer a existencia de beneficio especial suficientemente significativo para os afectados, posto que se substitúe e mellora a rede de sumidoiros, se opte polo criterio de repartimento elixido de valor catastral dos inmobles e metros lineais de fachada destes. Pola súa parte, a STS do 10 xullo de 1997 aceptou a elección do módulo dos metros lineais de fachada se todas as parcelas contan con similar edificabilidade, pero sen que sexa posible (STSX da Comunidade Valenciana, do 15 xaneiro de 1998) elixir como módulo de repartimento a superficie de terreos lindeiros sen considerar a distinta calidade e extensión.

De maneira implícita, podemos considerar que no artigo 32.2 TRLHL se admiten as exencións, aínda que o certo é que a TRLHL non recolle expresamente ningún suposto de exención en relación coas contribucións especiais, nin sequera a favor do concello impositor, que debe participar no repartimento das cotas individuais (STS do 11 de xuño de 1986). Pero convén advertir que o feito de encontrarse o suxeito pasivo en paro laboral non é causa de

exención, pois, segundo a STSX de Castela-A Mancha do 18 de febreiro 1999, tras unha solicitude de aprazamento no pagamento da contribución especial reclamándose que, ao non poder satisfacer o tributo, non se poida beneficiar das melloras introducidas na súa propiedade por causa das obras de pavimentación executadas, non se admitiu, pois non pode quedar englobada en ningunha das causas legalmente taxadas para proceder á suspensión do procedemento de constrinximento, nin constitúe unha causa legal de exención no pagamento dos tributos. Respecto ao fraccionamento ou aprazamento, segundo a profesora Sánchez López¹¹ constitúe un medio ordinario de xestión recadatoria dirixido a facilitar o cumprimento do deber de contribuír daqueles suxeitos.

VI. DEVENGO

Para a súa regulación establece o artigo 33 TRLHL que: *“1. As contribucións especiais se devengan no momento en que as obras se executasen ou o servizo comezase a prestarse. Se as obras fosen fraccionables, o devengo producirase para cada un dos suxeitos pasivos desde que se executasen as correspondentes a cada tramo ou fracción da obra. 2. Sen prexuízo do disposto no número anterior, unha vez aprobado o acordo concreto de imposición e ordenación, a entidade local poderá exixir por anticipado o pagamento das contribucións especiais en función do importe do custo previsto para o ano seguinte. Non se poderá exixir o anticipo dunha nova anualidade sen que fosen executadas as obras para as cales se exixiu o correspondente anticipo. 3. O momento do devengo das contribucións especiais terase en conta para os efectos de determinar a persoa obrigada ao pagamento de conformidade co disposto no artigo 30, mesmo cando no acordo concreto de ordenación figure como suxeito pasivo quen o sexa con referencia á data da súa aprobación e de que este tivese anticipado o pagamento de cotas, de conformidade co disposto no número 2 deste artigo. Cando a persoa que figure como suxeito pasivo no acordo concreto de ordenación, e fose notificada diso, transmita os dereitos sobre os bens ou explotacións que motivan a imposición no período comprendido entre a aprobación do dito acordo e o do nacemento do devengo, estará obrigada a dar conta á Administración da transmisión efectuada, dentro do prazo dun mes desde a data desta, e, se non o fixese, a dita Administración poderá dirixir a acción para o cobramento, contra quen figuraba como suxeito pasivo no dito expediente. 4. Unha vez finalizada a realización total ou parcial das obras, ou iniciada a prestación do servizo, procederase a sinalar os suxeitos pasivos, a base e as cotas individualizadas definitivas, xirando as liquidacións que procedan e compensando como entrega á conta os pagamentos anticipados que se tivesen efectuado. Tal sinalamento definitivo será realizado polos órganos competentes da entidade impositora, axustándose ás normas do acordo concreto de ordenación do tributo para a obra ou servizo de que se trate. 5. Se os pagamentos anticipados tivesen sido efectuados por persoas que non teñen a condición de suxeitos pasivos na data do devengo do tributo ou ben excedesen a cota individual definitiva que lles corresponda, o concello practicará de oficio a pertinente devolución”.*

A materia do devengo na súa vertente da Lei xeral tributaria¹² para considerar que o que realmente se quere dicir co artigo 21.2 é que a LXT de cada tributo pode situar o devengo (ou momento de nacemento da obriga tributaria) nun momento distinto ao da realización material do feito imponible, xa sexa nun momento anterior (como nas taxas que se devengan no momento da solicitude) ou nun momento posterior ao feito imponible (como é o caso da saída de fábrica respecto ao feito imponible dos impostos especiais de fabricación). En concreto, continua o profesor, o artigo 21.1 da nova lei non di que o devengo sexa o

momento en que se realiza materialmente o feito impositivo, senón o momento “en que se entende (xuridicamente) realizado”.

O devengo que se regula no artigo 33 TRLHL en canto ao posible pagamento do custo por anticipado non é contrario ao principio de capacidade económica nin á interdición da arbitrariedade dos poderes públicos. Neste sentido, cómpre sinalar que o Tribunal Constitucional, na súa STC 233/1999, do 13 de decembro (fundamento xurídico 14), considerou que “a capacidade económica, para efectos de contribuír aos gastos públicos, significa tanto como a incorporación dunha exixencia lóxica que obriga a buscar a riqueza alí onde a riqueza se encontra” (tamén a SSTC 27/1981, fundamento xurídico 4º; 150/1990, fundamento xurídico 9º e 221/1992, fundamento xurídico 4º); e que “basta que esa capacidade económica exista, como riqueza ou renda real ou potencial na xeneralidade dos supostos considerados polo lexislador ao crear o imposto, para que aquel principio constitucional quede a salvo” (SSTC 37/1987, fundamento xurídico 13º; 221/1992, fundamento xurídico 4º; 186/1993, fundamento xurídico 4º e 14/1998 fundamento xurídico 11º). En efecto, os ingresos anticipados das contribucións especiais constitúen unha figura xurídica tradicional nas normas locais do noso país (artigos 32 do Real decreto 3250/1976 e 223 do Real decreto lexislativo 781/1986), asimilable a outras obrigas previstas no noso sistema tributario, como é o caso da retención á conta ou os pagamentos fraccionados no IRPF, que ten como finalidade garantir a satisfacción dun crédito futuro: o que terá lugar en favor do ente local cando, executadas as obras (ou un tramo destas se estas son fraccionables) ou iniciada a prestación do servizo público local, se devengan as contribucións especiais (artigo 33.1 TRLHL)”.

O pagamento por anticipado é consubstancial a este tributo, e por iso practicable, segundo a STSX de Aragón do 28 de setembro de 1992 de calquera dos seus supostos, e sabendo que (STS do 16 de maio de 1989) a cesión dun terreo se considera como pagamento anticipado de contribucións especiais.

Este devengo, no caso das contribucións especiais, queda ben delimitado, a diferenza do que ocorre¹³ coas cotas de urbanización, coa importancia que isto ten para a determinación inicial do suxeito pasivo. Así, resultando os supostos de feito para a exixencia de cotas de urbanización por encontrarmos ante un solo urbano consolidado, será esta a figura que cómpre aplicar, antes que contribucións especiais (STXS da Comunidade Valenciana do 10 de xuño de 2009) ou resultando adecuado a dereito (STXS de Andalucía de Málaga, do 30 de xuño de 2004), liquidacións xiradas polo concepto de cotas anticipadas de urbanización dun Plan Especial de Reforma Interior.

Neste campo podemos dicir, seguindo o profesor Vega Herrero¹⁴, que existe unha conexión entre as contribucións especiais cos impostos de plusvalías, pois en ambos os casos o aumento de valor dos bens do suxeito pasivo é obxecto de gravame, resultando procedente mencionar dous pronunciamentos xurisprudenciais para aclarar este extremo. Por un lado, a STS do 21 de xuño de 1994 determinou que, fronte ao imposto, co que se financian actividades públicas nas que non se poden detectar específicos intereses particulares, as contribucións especiais van dirixidas a financiar aquelas obras e servizos públicos nos que, xunto a intereses xerais indeterminados, se puideron descubrir intereses particulares reflectidos nun beneficio especial de persoas determinadas ou no aumento do valor de determinados predios, e precisamente porque nas obras cuxa execución constitúe o elemento material do feito impositivo das contribucións especiais se produce un beneficio xeral de imposible individualización e outro particular perfectamente determinable, a lei imponse ao concello a necesida-

de de ponderar a porcentaxe do custo da obra que se pode financiar por contribucións especiais, establecendo un máximo do 90% sobre aquel que debe ir decrecendo na medida en que os intereses particulares implicados na obra cedan paso en favor dos intereses xerais.

E por outro, xurdida a controversia para diferenciar as contribucións especiais e as cotas de urbanización, encontramos que o Tribunal Supremo nas súas SSTS do 7 e 10 de abril de 1997 tivo a ben esclarecer ambas as figuras nestes termos: “cando os concellos realizan actuacións urbanísticas en execución do planeamento aprobado, desenvolvendo obras de instalacións e servizos en polígonos e áreas de nova urbanización, deben facelo con pleno sometemento á lexislación do solo, entre cuxos principios está o da distribución equitativa de cargas e beneficios para todos os propietarios, e nestes casos o financiamento daquelas obras e servizos, cuxo custo debe recaer sobre estes propietarios do sector de que se trate, deben cubrirse mediante o sistema de cotas de urbanización” e que “por contra as contribucións especiais serven para financiar unha parte daquelas obras públicas municipais, propias da actividade ordinaria dos concellos, que se realizan no interior das poboacións, os núcleos urbanos e as áreas consolidadas de edificación, cando benefician especialmente determinadas persoas, de maneira que só excepcionalmente se pode acudir á súa aplicación en zonas de nova urbanización cando se realizan outras obras despois de concluída esta”.

Este criterio diferenciador levou a Audiencia Provincial de Barcelona, en sentenza do 30 de marzo de 2005, a aplicar o seguinte criterio: “calquera que sexa a definición das cantidades reclamadas, ben como contribucións especiais, sometidas á Lei de facendas locais, ben como cotas de urbanización, e calquera que sexa a natureza destas, xa se entendan como carga, como a denomina a Lei do solo/92 nos seus artigos 20, 67 e 73, aínda que configurada como deber dos propietarios e sen prexuízo de que outras veces se refira a obriga, e como o Tribunal Supremo, sen vacilacións (sentenzas do 30 de setembro de 1981, do 22 de outubro de 1982, do 21 de novembro de 1983 e do 8 de outubro de 1991) entre outras moitas, as consolida, sexan consideradas tributos (que tamén hai quen a defende partindo de que se tratan de ingresos públicos producidos *ex lege*) ou como exaccións parafiscais (así o entende determinada doutrina, xa que están afectos a un fin concreto e teñen un réxime xurídico peculiar), para os efectos deste procedemento, débese partir de que constitúen unha obriga *ob rem* en canto que dela son predicables as seguintes peculiaridades: a) A súa accesoriada respecto ás vicisitudes da titularidade real, tanto de cara á súa existencia como á súa extinción; b) Ser ambulatorias e indeterminadas por canto que o suxeito pasivo destas o é tan só o que nun momento dado apareza como titular do dereito real; c) A renuncia ou o abandono liberatorio da cosa feita polo obrigado, extingue a obriga; d) A transmisión do dereito real determina a da obriga, dada a accesoriada destas respecto daquel, e e) a non vixencia do dogma da autonomía da vontade en orde á súa creación por canto esta se produce tanto só *ex lege* e non por vontade das partes”. Resultando que o fundamento de dereito terceiro desta sentenza da Audiencia de Provincial de Barcelona, aclarou que: “é doutrina xurisprudencial que non se poden identificar os conceptos de «contribución especial» e «cota de urbanización», xa que a natureza e fins de cada un son diferentes, pois mentres que estas teñen por obxecto ordenar os terreos para instalacións e servizos en polígonos e áreas de nova urbanización, con sometemento á Lei do solo e execución e custo a cargo das promotoras ou construtoras dos edificios ou polígonos, que é cuberto mediante o sistema de cotas de urbanización, polo contrario, as contribucións especiais non só se regulan pola Lei de facendas locais, senón que teñen por finalidade financiar aquelas obras públicas municipais,

propias da actividade ordinaria dos concellos, que se realizan no interior das poboacións, os núcleos urbanos e áreas consolidadas de edificación, é dicir, xa urbanizadas, e soamente excepcionalmente se poden aplicar en zonas de nova urbanización cando se realizan outras obras despois de concluída esta”. Máis recentemente cabe citar a STS do 31 decembro 2002, que sinala que “non é posible confundir as cotas de urbanización, que son ingresos urbanísticos suxeitos ao módulo de repartimento e obedientes ao fundamental principio de distribución equitativa dos beneficios e cargas derivados do planeamento, coas procedentes por razón do beneficio especial combinado co xeral que constitúen a razón de ser de calquera exacción polo concepto de contribucións especiais”.

VII. ACORDOS DE IMPOSICIÓN E ORDENACIÓN

Regúlase no artigo 34 TRLHL, ao dispor que: “1. A exacción das contribucións especiais precísarase a adopción previa do acordo de imposición en cada caso concreto. 2. O acordo relativo á realización dunha obra ou ao establecemento ou ampliación dun servizo que se deba custear mediante contribucións especiais non se poderá executar ata que se aprobase a ordenación concreta destas. 3. O acordo de ordenación será de inescusable adopción e conterá a determinación do custo previsto das obras e servizos, da cantidade a repartir entre os beneficiarios e dos criterios de repartimento. De ser o caso, o acordo de ordenación concreto poderase remitir á ordenanza xeral de contribucións especiais, se a houbese. 4. Unha vez adoptado o acordo concreto de ordenación de contribucións especiais, e determinadas as cotas que cómpre satisfacer, estas serán notificadas individualmente a cada suxeito pasivo se este ou o seu domicilio fosen coñecidos, e, no seu defecto, por edictos. Os interesados poderán formular recurso de reposición ante o concello, que poderá versar sobre a procedencia das contribucións especiais, a porcentaxe do custo que deban satisfacer as persoas especialmente beneficiadas ou as cotas asignadas”. O alcance deste precepto é interpretado adecuadamente nas sentenzas do Tribunal Supremo do 23 de xullo de 1996 e do TSX de Castela e León do 28 de novembro de 1997, para cuxo cumprimento e control de legalidade hai que saber que na segunda STS do 21 xaneiro de 1992 o acordo de aplicación de contribucións especiais debe ser adoptado antes da execución dunha obra e servizo, e iso non só en garantía da propia Administración, que asegura deste modo o financiamento da parte do custo que corresponda, senón tamén dos administrados, porque as posibilidades de reacción que o ordenamento lles concede fronte aos actos de imposición e ordenación do tributo quedarían gravemente menoscabados se deben enfrontarse ante feitos consumados. No suposto de ser empregada polo concello a notificación mediante edictos, a xurisprudencia, en STS do 12 de decembro de 1997 e do 18 de marzo de 1995, optou pola súa validez cando razoablemente se esgotasen os medios normais para facerlle chegar ao interesado a resolución, por ser unha ficción legal, pois os contribuíntes non adoitan ter coñecemento dos actos tributarios notificados por este procedemento, aínda que sen esquecer que as SSTS do 28 de outubro de 2004 e do 10 de novembro de 2004 determinaron que non era posible acudir á notificación edictal se previamente non se practicou a notificación polos medios establecidos na Lei 30/92 (artigos 58 e 59).

É de sinalar que os actos de ordenación, por imperativo do principio dispositivo, remarca a STS do 29 de novembro de 2002, non participan da natureza das disposicións xerais, senón que son actos administrativos con destinatario plural, xa que establecen as condicións en que se deben fixar e exixir os correspondentes tributos entre os obrigados ao seu pagamento, sen que se poidan assimilar ás ordenanzas.

Non será necesaria a notificación individual do acordo de imposición, senón que é suficiente a súa publicación nos diarios oficiais (STSX de Asturias do 14 de xuño de 1996); en cambio, en canto ao requisito da notificación individual das cotas da contribucións especiais (SSTS do 16 de xaneiro de 1996, 7 de marzo de 2007 e ditame 70/2002 da Comisión Xurídica Asesora do Goberno de Aragón), non se pode confundir nin equiparar coa exposición ao público cando as obras exceden determinadas contías, que vai dirixida á información xeral dos «posibles» afectados, para os exclusivos efectos de que poidan solicitar a constitución da Asociación Administrativa de Contribuíntes, senón que o seu fin é que «os interesados» poidan formular recursos de reposición ante o concello, que versarán non só sobre «as cotas asignadas», senón tamén sobre «a porcentaxe que deben satisfacer as persoas, especialmente beneficiadas» polas obras e ata sobre a procedencia das contribucións especiais.

Esta notificación débese realizar con anterioridade á execución das obras, en canto garantía tributaria, para efectos de recursos e fiscalización da actuación municipal (SSTS do 10 abril de 1989 e do 8 abril de 1999). En consecuencia, esa notificación individual debe ser considerada necesaria e imprescindible, pois como garantía tributaria non se lle pode dar o tratamento dunha mera formalidade burocrática, na que é indiferente o momento de levala a cabo. Por iso a tese da ausencia de norma que obrigue á notificación individual na fase inicial da tramitación das contribucións choca frontalmente co texto do artigo 34.2 TRLHL (SSTS do 11 de marzo de 2002 e 30 de xaneiro de 2004 e TSX de Baleares do 26 de marzo de 2002)¹⁵.

A importancia de seguir as previsións procedementais deriva da nulidade das liquidacións practicadas por vicio de nulidade das actuacións e acordos posteriores, pois, non constando acordo de imposición das contribucións especiais, xerárase indefensión pola falta de documentación a examinarse polo afectado, por non se cumpriren as regras para a determinación da base imponible ou pola falta de exposición ao público dos acordos en materia de imposición e ordenación de tributos e con esta información, de ser o caso, poderen os interesados presentar as oportunas reclamacións (STS do 31 outubro de 1987) e, se é o caso, impugnar o acordo de imposición que, como sinala a sentenza do Tribunal Supremo do 29 de novembro de 2002, é un acto de contido plural e soamente pode ser impugnado directamente; ou igual efecto, por impedirilles aos contribuíntes coñecer a cota ou cifra a repartir, os módulos, índices básicos e de corrección, que deben ser utilizados para levar a cabo a distribución, os contribuíntes suxeitos ao repartimento e as cotas individuais resultantes, porque a defensa dos contribuíntes se xustifica non só pola improcedencia da cifra a repartir ou polo exceso na cota individual que se lles sinalou, senón tamén por comparación coas cotas sinaladas a outros contribuíntes, e tamén pola inxustificada exclusión de contribuíntes afectados, que indirectamente aumenta as cotas repartidas aos demais contribuíntes, si incluídos (STS do 5 xuño de 1997).

En definitiva, con carácter xeral, seguindo a doutrina do Tribunal Supremo contida¹⁶, entre outras, nas SSTS do 16 de xaneiro de 1996, do 20 de novembro e do 4 de decembro de 1997, do 18 de abril de 1998, do 11 de marzo e do 23 de setembro de 2002, do 9 de marzo de 2004 e do 7 de marzo de 2007, o acordo de imposición debe referirse ao acordo de realización das obras ou de establecemento ou ampliación do servizo público, non sendo necesario *stricto sensu* que no acordo de imposición se detalle o custo correspondente nin os criterios ou módulos de repartimento, porque estas cuestións deben ser tratadas no acordo de ordenación provisorio, que se debe adoptar simultaneamente ao de imposición.

VIII. XESTIÓN E RECADACIÓN

É regulado nestes termos polo artigo 35 TRLHL: *“1. Cando as obras e servizos da competencia local sexan realizadas ou prestados por unha entidade local coa colaboración económica doutra, e sempre que se impongan contribucións especiais conforme o disposto na lei, a súa xestión e recadación será feita pola entidade que tome ao seu cargo a realización das obras ou o establecemento ou ampliación dos servizos, sen prexuízo de que cada entidade conserve a súa competencia respectiva para os acordos de imposición e de ordenación. 2. No suposto de que o acordo concreto de ordenación non fose aprobado por unha das ditas entidades, quedará sen efecto a unidade de actuación, adoptando separadamente cada unha delas as decisións que procedan”,* suposto distinto do recollido no artigo 133 TRLHL para o caso de imposición de contribucións especiais por unha entidade supramunicipal.

IX. A COLABORACIÓN CIDADÁ

Instrumentalízase mediante os artigos 36 e 37 LRHL nestes termos: artigo 36: *“1. Os propietarios ou titulares afectados polas obras poderanse constituír en asociación administrativa de contribuíntes e promover a realización de obras ou o establecemento ou ampliación de servizos pola entidade local, comprometéndose a sufragar a parte que corresponda achegar a esta cando a súa situación financeira non o permitise, ademais da que lles corresponda segundo a natureza da obra ou servizo. 2. Así mesmo, os propietarios ou titulares afectados pola realización das obras ou o establecemento ou ampliación de servizos promovidos pola entidade local poderanse constituír en asociacións administrativas de contribuíntes no período de exposición ao público do acordo de ordenación das contribucións especiais”,* dispoño o artigo 37 que *“para a constitución das asociacións administrativas de contribuíntes a que se refire o artigo anterior, o acordo deberá ser tomado pola maioría absoluta dos afectados, sempre que representen, polo menos, os dous terzos das cotas que se deban satisfacer”.*

O cumprimento dos requisitos no acordo de ordenación e imposición das contribucións especiais é garantía de seguridade xurídica para os contribuíntes, brindando o ordenamento posibilidades de reacción fronte aos actos de ordenación adoptados antes da execución da respectiva obra ou servizo e así evitar enfrontarse ao feito consumado da completa execución da obra. Así, chegamos á conclusión, analizada a postura do Tribunal Supremo nas SSTS do 8 de abril de 1999, do 16 de abril de 1998, do 15 de xuño de 2002, do 23 de setembro de 2002 e do 24 de maio de 2002), de que na tramitación do expediente administrativo de contribucións especiais resulta esencial que o inicio das obras non se produza ata que transcorra o prazo de exposición pública no BOP do acordo de imposición e ordenación e se adoptase o acordo definitivo, pois noutro caso burlaríanse os dereitos dos afectados, facendo irrelevante e inocua calquera actuación posterior, garantía de dereitos que sería ilusoria se as obras ou servizos estivesen xa executándose ou prestándose cando se practica a notificación do acordo.

Entre aquelas garantías habilítase que os afectados constituán unha asociación administrativa de contribuíntes (STS do 8 outubro de 1993). Nestes termos de protección aos contribuíntes (STS do 30 de xaneiro de 1989), a constitución da asociación de contribuíntes, cando xa non pode exercer parte das súas funcións, convértea, practicamente, en inoperante causando tal anómala actuación municipal unha auténtica indefensión aos contribuíntes, de maneira que, se as obras que xustifican a aprobación de contribucións especiais se executasen antes de se adoptar acordo de imposición e ordenación destas, desvirtuarían as fun-

cións da asociación de contribuíntes, polo que a solución non sería a simple reposición do expediente a esta asociación, senón a nulidade de liquidación xirada (STS do 29 de maio de 1997), asociación para a que, segundo Ballesteros Fernández¹⁷, se poderán aplicar por analogía as funcións establecidas no ámbito urbanístico, para a asociación administrativa de cooperación, feito que permite a delegación nesta da execución das obras, sobre todo cando están na súa integridade financiadas por aquela. Esta asociación pódese constituír para colaborar na execución das obras de urbanización, e previstas no Regulamento de xestión urbanística no Real decreto 3288/1978, do 25 de agosto (artigos 24.2.b/ e 191), manifestación concreta da participación cidadá na ordenación e xestión urbanísticas, recoñecida no artigo 3.2.c/Real decreto legislativo 2/2008, do 20 de xuño, polo que se aproba o texto refundido da Lei do solo, participación que é un complemento ou perfeccionamento da democracia representativa, non a súa alternativa; trátase de controlar o poder non dun contrapoder¹⁸.

Estas asociacións administrativas de contribuíntes¹⁹, como manifestación do dereito de participación previsto xenericamente para a vida local nos artigos 18.1 b/ e 69 LRBR²⁰, permiten que, no campo do dereito tributario, encontremos un novo mecanismo para unha maior fiscalización dos ingresos tributarios²¹, para cuxa delimitación é relevante a consideración do profesor Sánchez Morón²² ao sinalar que a participación non debe ser incompatible coa eficacia administrativa, antes ao contrario.

É unha manifestación da garantía do principio de seguridade xurídica, e permite un papel importante no seu cumprimento e garantía por parte das asociacións de contribuíntes, que a notificación se produza no momento oportuno, e iso non soamente en garantía da propia Administración, que asegura deste modo o financiamento da parte do custo da obra que corresponda, senón tamén dos administrados, porque as posibilidades de reacción que o ordenamento lles concede fronte aos actos de ordenación do tributo quedarían gravemente menoscabados se tivesen que enfrontarse a feitos consumados. Expresa ou implicitamente, a dita doutrina tiña como presuposto a existencia de obras en que os interesados podían solicitar a constitución da asociación administrativa de contribuíntes cuxas funcións de control na execución da obra, que chegan á posibilidade de solicitarlle ao concello a súa execución directa, serían ilusorias se a obra xa se tivese executado. Porén, esa doutrina débese matizar cando por razón do orzamento das obras non sexa procedente a constitución de asociación de contribuíntes, pois o artigo 224.7 do Real decreto legislativo 781/1986 outórgalles a aqueles o dereito a impugnar, cando se lles notifiquen individualmente as cotas asignadas, o establecemento das contribucións especiais, a porcentaxe do custo que se deba satisfacer ou o importe das cotas, e é obvio que ningunha posibilidade de defensa se impide porque cando as liquidacións se notifiquen as obras a que se refiran tivesen sido efectuadas. Tal interpretación, segundo a STS do 16 de xuño de 1993, non baleira de contido o precepto, pero trasladada as consecuencias da anulabilidade ao acordo de execución das obras e á eventual responsabilidade dos membros da corporación local que acometeu aquelas sen a necesaria previsión orzamentaria para a súa satisfacción (SSTS do 31 de outubro de 1987, do 10 de abril de 1989 e do 21 de xaneiro de 1992). Por iso é importante a existencia das asociacións administrativas de contribuíntes, sobre todo pola ampla discrecionalidade administrativa no acordo de imposición deste tributo e cuxa existencia garante a realización do principio de seguridade xurídica no campo do dereito tributario. Seguridade en canto elemento básico do Estado de dereito²³, que significa, segundo xurisprudencia do Tribunal Constitucional (STC 36/1991, FX 5), confiabilidade e previsibilidade do ordenamento xurídico, isto é, a expecta-

tiva do cidadán baseada en motivos razoables de coñecer ou poder predicir a actuación do poder público na aplicación do dereito, e reafirmando a opinión de Norbert Lósing²⁴ de que a seguridade xurídica é unha garantía da liberdade dentro dunha sociedade, pois sendo este principio da seguridade xurídica un principio xeral do dereito, que non lle confire ao cidadán un dereito subxectivo a reclamar ou exixir a certeza do ordenamento xurídico (STC 325/1994, do 12 de decembro), si permite, non obstante, que existan mecanismos para que a seguridade xurídica se faga realidade, pois non hai que esquecer que, como apunta o profesor Blanquer Criado²⁵, baixo a seguridade xurídica subxace o valor da paz social.

X. CONCLUSIÓN

Analizado o recurso tributario non impositivo das contribucións especiais no seo da Administración municipal, débese chamar a atención tanto sobre a necesidade de non quedar esquecido, cando se establezan debates relativos ás posibles reformas da facenda local para materializar o recoñecemento constitucional da autonomía municipal e da suficiencia financeira para o desempeño das funcións que a lei lles atribúe ás corporacións que conforman a Administración local, como da súa correcta utilización, xa que a súa natureza potestativa obriga a un procedemento individualizado de imposición e ordenación, e en municipios de pequena poboación a súa exixencia pode provocar maior conflictividade social, xerándose certo receo entre os veciños, o que obriga a formular unha regulación marco da figura que elimine conceptos xurídicos indeterminados, como o beneficio especial para o suxeito pasivo, ou determinarse de maneira clara solucións a outorgar cando os suxeitos pasivos obteñen “beneficios” proporcionalmente diferentes ou cando se produce unha proporción distinta do dito beneficio, e que concrete a ponderación entre intereses xerais e os particulares para que exacción non xere sobressaltos veciñais nin continua litixiosidade.

Notas

- 1 Arnal Suría, S., *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo I, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, páxs. 773 a 787. Para un estudo das contribucións desde a economía política, véxase Carballo Wanguemert, B., “*Curso de economía política*”, tomo II, Ed. Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2009, páxs. 9 a 54.
- 2 Ballesteros Fernández, A., *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales* (coord. Domingo Zaballos, M. J.), Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, páxs. 574-601, e Ferreiro Lapatzta, J. J.; Martín Fernández, J.; Rodríguez Márquez, J. e Tovillas Morán, J. M.º, *Curso de derecho tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, páxs. 435 a 442.
- 3 Santos Díaz, R., e Castela Rodríguez, J., *Derecho urbanístico*, 7ª ed. Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid) 2008 páxs. 812 a 845, Tejedor Bielsa, J. C. (dirección e coordinación Bermejo Vera, J.) en *Derecho Administrativo. Parte Especial*; Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 7ª ed., 2009, páxs. 676 a 695; López Ramón F., *Introducción al derecho urbanístico*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, páxs. 137 a 155; Prieto González, L. F., *Derecho Urbanístico de Canarias*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, páxs. 391 a 400; Cabeza del Salvador I., “Auditoría de la Gestión Urbanística. ¿Necesidad u obligación”, en revista *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, páxs. 9 a 15; e Chorot Nogales, F., e Lliset Borrell, F., *Reglamentos de la Ley del Suelo III. El Reglamento de Gestión Urbanística*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980, páxs. 484 a 495.
- 4 Cholbi Cachá F. A., *Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid) 2004, páxs. 43 e ss. Cuscó Turell, M., “Las cuotas de urbanización: elementos objetivos y subjetivos. Especial referencia al Decreto legislativo 1/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña”, en revista *Cuadernos de Derecho Local*, n.º 9, Ed. Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2005, páxs. 120 a 130, e Salas Hernández,

- J., "Beneficios y cargas redilados de la ordenación urbanística (recuperación de las plusvalías, compensaciones y técnicas de distribución equitativa)", en *Revista de Administración Pública*, CEPC, Madrid, n.º 92, 1980.
- 5 Calvo Ortega, R., "Los obligados tributarios", en *La nueva Ley general tributaria*, Ed. Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, páx. 165; e Cors Meya F., "Elemento subjetivo del hecho imponible", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 238, 1995, páxs. 883-916.
- 6 Calvo Ortega, R., "Hacia un nuevo Derecho Tributario", en *Foro: Revista de Ciencias Jurídicas e Sociales*, Nueva Época, n.º 0, 2004, páxs. 59-74.
- 7 Mazorra Manrique de Lara, S., "Los responsables tributarios. Aspectos generales", en *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004, páxs. 101 a 129.
- 8 Para un estudo concreto do beneficiario efectivo, véxase, Ceballos Morales, A., "El concepto de beneficiario efectivo e a súa xurisprudencia", en *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º10, 2010, páxs.31 a 40.
- 9 Corral Guerrero, L., *Introducción al Derecho Tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 2008.
- 10 Balladoras Saballos, R., "La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004", en *Revista Tributos Locales*, n.º 48, febreiro de 2005, páxs. 11 a 33.
- 11 Sánchez López, M.ª E., "Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios", en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 102, 2002, páxs. 81-82, e Pagès i Galtés, J., "El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por ordenanza fiscal", en *Revista Tributos Locales*, n.º 30, xuño de 2003, páxs. 13-33.
- 12 Falcón y Tella, R., "Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva Ley general tributaria", *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley general tributaria*, 22 a 25 novembro 2004, Universidade Complutense de Madrid.
- 13 Cholbi Cachá, F. A., "Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo", Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid), 2004; González Leal, J. L., "Contribuciones especiales y cuotas urbanísticas", Ed. Bayer Hnos., Barcelona, 2008; Vila Olivet, J., "Notas sobre la regulación y problemática actual de las contribuciones especiales", en *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, 1990, n.º 117, páxs. 85 a 126; González Leal, J. L., "la financiación de la obra pública local a través de Contribuciones especiales y cuotas de urbanización", CEDECS, Barcelona, 1995; Gallego López J. B., "Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento", en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 127, 2008, páxs. 59 a 86; e Cuscó Turell, M., "Las cuotas de urbanización: elementos subjetivos y objetivos. Especial referencia al Decreto legislativo 1/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña", en *Cuadernos de Derecho Local*, n.º 9, outubro de 2005, páxs. 120 a 130.
- 14 Vega Herrero, M., "Las Contribuciones Especiales en España", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, páx. 56, e "Consideraciones sobre el procedimiento de imposición de las Contribuciones Especiales", en *Revista Tributos Locales*, n.º 6, 2001.
- 15 Gomar Sánchez, J. I., "La diligencia en la actividad notificadoradora. Un apunte a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de Marzo", en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 112, 2004.
- 16 Gomar Sánchez, J. I., "La diligencia en la actividad notificadoradora. Un apunte a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de Marzo", en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 112, 2004.
- 17 Ballesteros Fernández, A., "Comentarios a la Ley de Haciendas locales", Ed. Thomson, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, páx. 600.
- 18 Santos Díez R. e Castelao Rodríguez, J., "Derecho urbanístico. Manual para juristas y técnicos", 7ª ed. Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2008, páx. 196.
- 19 Luchena Mozo, G. M., "La Asociación Administrativa de Contribuyentes en las Contribuciones Especiales como medio de participación ciudadana en la Hacienda Local", en *Revista de Hacienda Local*, vol. 27, n.º 79, 1997, páxs. 61-90.
- 20 Ballesteros Fernández, A., "Comentarios al proyecto de Ley de medidas para la modernización del Gobierno local", en *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 23-24, decembro 2003, páxs. 3946 a 3953; e Castelao Rodríguez, J., "Información y participación ciudadana en los entes locales", en *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo II, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, páxs.1841 a 1847.
- 21 Lagarón Comba, M., "Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios", en *Revista Autoría Pública*, n.º 34, novembro, 2004, páxs.69 a 74.
- 22 Sánchez Morón, M., "Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español", en *Revista Catalana de Dret Públic*, n.º 37, 2008, páxs. 223 a 245; Sánchez Sánchez, Z., "Estudio práctico de las asociaciones. Democracia directa y otras formas de participación ciudadana", Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, páx. 198; e Canales Aliende, J. M., "La democracia participativa local", en *Sistema. Revista de Ciencias Sociales* (especial. Democracia y Sector Público), n.º 184-185, xaneiro 2005, páxs.191 a 201. Sobre un estudo da participación e as novas tecnoloxías, véase, Sánchez Sánchez, Z., (coord.), "Nuevas tecnologías, administración y participación ciudadana", Ed. Comares, Granada, 2010.
- 23 García Novoa, C., "El principio de seguridad jurídica en materia tributaria", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, páx 21.
- 24 Lósing, N., "Estado de derecho, seguridad jurídica y desarrollo económico", en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, n.º 6, 2002, páx. 281.
- 25 Blanquer Criado, D., "Derecho Administrativo", tomo II, Ed.Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, páxs. 1237-1291.

BIBLIOGRAFÍA

- Arnal Suría, S., *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo I, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, páxs. 773 a 787.
- Balladoras Saballos, R., "La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004", en revista *Tributos Locales*, n.º 48, febreiro 2005, páxs. 11 a 33.
- Ballesteros Fernández, A., *Comentarios a la Ley de haciendas locales* (coord. Domingo Zaballos, M. J.), Ed. Thomson-Cívitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, páxs. 574-601; e "Comentarios al proyecto de Ley de medidas para la modernización del Gobierno Local", en revista *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 23-24, decembro 2003, páxs. 3.946 a 3.953.
- Blanquer Criado, D., *Derecho administrativo*, tomo II, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, páxs. 1.237 a 1.291.
- Cabeza del Salvador I., "Auditoría de la Gestión Urbanística. ¿Necesidad u obligación?", en revista *Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, páxs. 9 a 15.
- Calvo Ortega, R., "Los obligados tributarios", en *La nueva Ley general tributaria*, Ed. Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, páx. 165; e "Hacia un nuevo derecho tributario", en *Foro: Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Nueva Época, n.º 0, 2004, páxs. 59-74.
- Canales Aliende, J. M., "La democracia participativa local", en *Sistema: Revista de Ciencias Sociales* (especial: Democracia y Sector Público) n.º 184-185, xaneiro 2005, páxs. 191 a 201.
- Carballo Wanguemert, B., *Curso de Economía Política*, tomo II, Ed. Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2009, páxs. 9 a 54.
- Castelao Rodríguez, J., *Información y participación ciudadana en los Entes Locales*, en *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo II, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, páxs. 1.841 a 1.847.
- Ceballos Morales, A., "El concepto de Beneficiario efectivo y su jurisprudencia", en *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10, 2010, páxs. 31 a 40.
- Corral Guerrero, L., *Introducción al derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 2008.
- Cors Meya, F., "Elemento subjetivo del hecho imponible", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 238, 1995, páxs. 883-916.
- Cuscó Turell, M., "Las cuotas de urbanización: elementos objetivos y subjetivos. Especial referencia al Decreto legislativo 1/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de urbanismo de Cataluña", en revista *Cuadernos de Derecho Local*, Ed. Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, n.º 9, 2005, páxs. 120 a 130.
- Checa González, C., e Merino Jara, I., *La reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales en materia tributaria*, Ed. Aranzadi, (Navarra), 2003.
- Cholbi Cachá F. A., *Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid) 2004, páxs. 43 e ss.
- Chorot Nogales, F. e Lliset Borrell, F., *Reglamentos de la Ley del Suelo III. El Reglamento de Gestión Urbanística*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980 páxs. 484 a 495.
- Falcón y Tella, R., "Devengo y determinación de la norma aplicable en la nueva Ley General Tributaria", Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 22 a 25 de novembro de 2004, Universidade Complutense de Madrid.
- Fernández Marín, F., (dir. Carrasco Parrilla, P. J.), *Derecho Tributario Local*, Ed. Atelier, 2008, páxs. 110 a 112; e Fernández Marín, F., *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*, Ed. Universidade de Almería, 1999.
- Ferreiro Lapatz, J. J.; Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J., e Tovillas Morán J. M.ª, *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009. páxs. 435 a 442.
- Gallego López J. B., "Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento", en revista *Crónica Tributaria*, n.º 127, 2008, páxs. 59 a 86.
- García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, páx.21.
- Gomar Sánchez, J. I., "La diligencia en la actividad notificadoradora. Un apunte a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2003, de 24 de marzo", en revista *Crónica Tributaria*, n.º 112, 2004.
- González Leal, J. L. *Contribuciones especiales y cuotas urbanísticas*, Ed. Bayer Hnos., Barcelona, 2008 e "La financiación de la obra pública local a través de contribuciones especiales y cuotas de urbanización", CEDECS, Barcelona, 1995.
- Lagarón Comba, M., *Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios*", en revista *Autoría Pública*, n.º 34, novembro de 2004, páxs. 69 a 74.
- López Ramón, F., *Introducción al Derecho Urbanístico*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, páxs. 137 a 155.

- Lósing, N. "Estado de Derecho, Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico", en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, n.º 6, 2002, páx. 281.
- Luchena Mozo, G. M., "La Asociación Administrativa de Contribuyentes en las Contribuciones Especiales como medio de participación ciudadana en la Hacienda Local", en *Revista de Hacienda Local*, vol. 27, n.º 79, 1997, páxs. 61-90.
- Mazorra Manrique de Lara, S., "Los responsables tributarios. Aspectos generales", en *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004, páxs. 101 a 129.
- Pagès i Galtés, J., "El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por Ordenanza fiscal", en revista *Tributos Locales*, n.º 30, xuño de 2003, páxs. 13-33.
- Prieto González, L. F., *Derecho Urbanístico de Canarias*, Ed. Aranzadi, Cizur-Menor (Navarra), 2010, páxs. 391 a 400.
- Salas Hernández, J., "Beneficios y cargas redilados de la ordenación urbanística (recuperación de las plusvalías, compensaciones y técnicas de distribución equitativa)", en *Revista de Administración Pública*, CEPC, Madrid, n.º 92, 1980, páxs. 45 a 151.
- Sánchez López, M.ª E., "Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios", en revista *Crónica Tributaria*, n.º 102, 2002, páxs. 81-82.
- Sánchez Morón, M., "Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español", en *Revista Catalana de Dret Públic*, n.º 37, 2008, páxs. 223 a 245.
- Sánchez Sánchez, Z., *Estudio práctico de las asociaciones. Democracia directa y otras formas de participación ciudadana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, páx. 198, e "Nuevas tecnologías, administración y participación ciudadana", Ed. Comares, Granada, 2010.
- Santos Díaz, R. e Castelao Rodríguez, J., *Derecho Urbanístico*, 7ª ed. Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid), 2008, páxs. 812 a 845 e 196.
- Tejedor Bielsa, J. C. (dirección e coordinación Bermejo Vera, J.), en *Derecho Administrativo. Parte Especial*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 7ª ed. 2009, páxs. 676 a 695.
- Vega Herrero, M., *Las Contribuciones Especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, páx. 56; e "Consideraciones sobre el procedimiento de imposición de las Contribuciones Especiales", en revista *Tributos Locales*, n.º 6, 2001.
- Vila Olivet, J., "Notas sobre la regulación y problemática actual de las contribuciones especiales", en *Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente*, 1990, n.º 117, páxs. 85 a 126.