

JOSÉ ENRIQUE CANDELA TALAVERO _Secretario-interventor del Ayuntamiento de La Matanza de Acentejo (Tenerife) _[109-129]

Las contribuciones especiales en la Administración local



Fecha de recepción _[11.02.2011]

Fecha de aceptación _[31.03.2011]

& *Resumen/Abstract: Las entidades locales gozan del reconocimiento constitucional de la suficiencia financiera en el artículo 142 CE, que se concreta en 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 al enumerarse los recursos municipales en su artículo 2.1, entre los que encontramos los recursos tributarios: tasas, contribuciones especiales e impuestos (artículo 2.1.b/). En este trabajo se presentan aspectos y pronunciamientos jurisprudenciales de cada uno de sus elementos, desde su hecho imponible a una forma particular del derecho de participación ciudadana, como son las asociaciones administrativas de contribuyentes.&*

& *Palabras clave: autonomía local, suficiencia financiera, recursos, contribuciones especiales.*

I. INTRODUCCIÓN

La autonomía de los municipios se encuentra reconocida y garantizada en los artículos 137 y 140 de la Constitución (CE, en adelante), definida en la Carta Europea de Autonomía Local, cuyo artículo 3 dispone *“el derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”* y que, según la STS de 18 julio de 1997, constituye una garantía institucional según la doctrina que inicia el Tribunal Constitucional con su Sentencia 32/1981, de 28 de julio, y luego reiterada en múltiples ocasiones (entre otras, SSTC 38/1983, de 16 de mayo; 27/1987, de 27 de febrero; 76/1988, de 26 abril, y 213/1988, de 11 de noviembre). Ello supone, por una parte, la atribución de una esfera de intereses propios y competencias para su gestión y, por otra, el reconocimiento de una capacidad de autogestión para cuyo cometido debe disponer de medios financieros, que encuentran apoyo normativo internacional en el artículo 9 de la Carta Europea de Autonomía Local, que respecto a los recursos financieros manifiesta: *“las entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias. 2. Los recursos financieros de las entidades locales deben ser proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la Ley. 3. Una parte al menos de los recursos financieros de las entidades locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley. 4. Los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias”* y constitucional en el artículo 142 CE, según el cual *“las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*. Se trata, considera la STSJ de Cataluña, de 13 de septiembre de 2002, del ejercicio del poder tributario local, tal como ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, en particular en su Sentencia de 17 de febrero de 1987 resultado de la coordinación de los principios constitucionales de reserva de Ley Tributaria y de autonomía local.

La hacienda de las entidades locales estará constituida, entre otros, por las contribuciones especiales (artículo 2.1.b/ y 56 LRHL y artículo 2.2 b/ LGT), reguladas con carácter general en los artículos 28 a 37 LRHL¹, y de manera particular en cuanto tributo de los municipios en el artículo 58 LRHL, de las provincias en el artículo 133 LRHL, y para otras entidades locales (mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas) en el título IV de la LRHL.

II. HECHO IMPONIBLE

Son las contribuciones especiales tributos potestativos cuyo hecho imponible consiste, considerando los artículos 2.2.b) LGT y 28 TRLHL, *en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas”*, referencia que se complementa con lo dispuesto en el artículo 29 TRLHL, al establecer: *“tendrán la consideración de obras y servicios locales: a) Los que reali-*

cen 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 éstos, con aportaciones económicas de la entidad local”.

Las contribuciones especiales como recursos financieros, distintos de la tasa (STSJ de Baleares de 7 de julio de 1998), se caracterizan por la existencia del beneficio para que pueda acordarse la imposición justificada de este tributo. Es así un presupuesto básico para el nacimiento del hecho imponible (STS de 15 de enero de 2002) que, como consecuencia de las obras ejecutadas, se produzca un beneficio especial para determinadas personas (SSTS 27 de junio de 1988 y 10 de noviembre de 2006) de manera que sólo puede imponerse a los especialmente beneficiados cuando ese beneficio sea sensiblemente superior al general, ya lo sea por su extensión o su intensidad (STS de 16 de octubre de 1990), siendo un beneficio caracterizado su realidad, efectividad y actualidad (STS de 30 de diciembre de 2008), es decir, producido y evaluable en el momento de realizarse las obras o instalarse los servicios y no depender de circunstancias aleatorias de futuro incierto. También tuvo ocasión de manifestarse en este sentido la STSJ de Andalucía de Sevilla, Sentencia de 2 de marzo de 2006, considerando suficiente motivación para la reducción del porcentaje aplicado y así determinar el grado de concurrencia entre el beneficio general y el beneficio.

Sólo se refiere la Ley a dos supuestos específicamente para la posible imposición de las contribuciones especiales, en el artículo 30 TRLHL, en concreto por servicios de extinción de incendios y el de la construcción de galerías subterráneas. Podemos, no obstante, señalar otros servicios que habilitarán la imposición vía contribuciones especiales, tales como la apertura de calles y pavimentación de las calzadas y aceras; la instalación, renovación o sustitución de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales; la construcción de estaciones depuradoras de aguas residuales; la plantación de arbolado en calles y plazas; la construcción de parques y jardines de interés para un determinado barrio, o la construcción de galerías subterráneas para el alojamiento de redes y tuberías de distribución de agua, gas y electricidad. Y sin que por ello se pueda exigir este tributo, por no encontrarnos con un beneficio especial, en obras de construcción de un vial que forme parte del sistema general de comunicación del Ayuntamiento (SSTS de 23 de abril de 1998 y 6 de mayo de 2002) y, debido al carácter de tributo afectado a inversiones, las mejoras no se incluirán en el hecho imponible (STSJ de Castilla La-Mancha de 2 de abril de 1996 y STSJ de Madrid de 19 de enero de 1998), suponiendo que la expresión “ampliación” de servicios, según Ballesteros Fernández², se refiere a incrementos cuantitativos, diferencia de beneficios especial y general que obliga en el acuerdo de imposición a fundar y justificar razonadamente el porcentaje de reparto, mediante la adecuada ponderación entre el beneficio especial y particular y el beneficio o utilidad general, que siempre debe existir, al menos en un 10%, porcentaje que no significa que los Ayuntamientos puedan, sin más, aplicarlo, a modo de autorización, sino que es necesario ponderar la relación interés general/beneficio especial, y así señalar el porcentaje correspondiente (STSJ de Castilla y León de Valladolid, Sentencia de 10 de febrero de 2010).

A mayor abundamiento, si estamos ante un sistema de ejecución por cooperación, es el Ayuntamiento el que ejecuta las obras de urbanización con cargo a los propietarios, razón por la que el profesor Castelao Rodríguez³ afirma que, en la gestión pública de este sistema de

ejecución, éste no conlleva (artículo 186.2 del Reglamento de Gestión Urbanística, Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto) la aplicación de contribuciones especiales, sino de cuotas de urbanización a cargo de los propietarios afectados (STS de 6 de junio de 1988, 24 de abril de 1989 y 25 de junio de 1993).

En este sentido, Cholbi Cachá⁴ diferencia las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales, reconociendo que, aunque afines, las primeras son un mecanismo de financiación de todas aquellas unidades de ejecución que derivan de una actuación urbanizadora en ejecución del planeamiento, mientras que las segundas se podrán generar en supuestos de acometer obras o establecer servicios en cascos urbanos o zonas consolidadas por la edificación.

Y distinto de las contribuciones especiales, como son los precios públicos, el precio público, a pesar de ser un recurso público, no tiene, en ningún caso, naturaleza de contraprestación tributaria, porque tal carácter sólo se atribuye a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, como remarcó la Consulta General, de 18 de septiembre de 1990, de la Dirección General de Tributos.

III. SUJETOS PASIVOS

Dispone el artículo 30 TRLHL que: *“1. Son sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir. 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”.*

A pesar de las mejoras en la regulación que introdujo la LGT sobre el responsable tributario, el legislador, considera el profesor Calvo Ortega⁵, no ha ido a la reforma profunda que se venía reclamando para esta figura desde los ámbitos doctrinales y jurisprudenciales. Esto no obstante, continúa el profesor Calvo Ortega⁶, hay que considerar que la respuesta de los ordenamientos fiscales en las últimas décadas ha sido la simplificación de la gestión para los contribuyentes de escasa capacidad organizativa con la introducción de la estimación objetiva y del régimen simplificado. Es cierto que esta simplificación supone una pérdida de matiz, pero también lo es que la precisión máxima en la aplicación de los tributos (y principalmente en los impuestos sobre beneficios y tráfico empresarial integrado) supone un coste muy oneroso para estos contribuyentes; y también una falta de equidad, entendida ésta como una consideración de cada supuesto singular y las circunstancias que le dan esa peculiaridad; la tarea normativa y administrativa, termina el profesor, está aquí en cerrar la brecha, todo lo posible, entre simplificación y exactitud.

El uso por el artículo 30.1 TRLHL de la expresión *“especialmente beneficiadas”* por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir permitió a la STSJ de Cataluña 30 de junio de 1999 considerar

sujeto pasivo de las contribuciones especiales a concesionarios de zonas marítimo-terrestres (en concreto se trataba de un club náutico), pues resultaban especialmente beneficiados cuando la realización de las obras favorecían la actividad a que se dedicaban, no solamente por la propia de un club náutico, sino también por la de explotaciones anejas, como pueden ser aparcamientos, restaurantes, comercios, etcétera. En este mismo sentido de los sujetos tributarios⁷, la jurisprudencia consideró, en la STS de 6 de marzo de 1989, sujeto pasivo a un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo (Junta del Puerto de Sevilla y Ría de Guadalquivir).

Por otra parte para la determinación del sujeto pasivo, conforme al artículo 223.3 del Real Decreto Legislativo 781/1986 (hoy derogado), la fecha a que ha de atenderse para determinar la persona obligada al pago es la de la ejecución de las obras y no la de la aprobación del proyecto correspondiente, ni siquiera la de la aprobación del expediente de aplicación de contribuciones especiales, según la STS de 19 de abril de 1996, que además especifica que el concepto de beneficio especial producido en los terrenos por la ejecución de obras municipales no tiene por que concretarse en los elementos comunes para excluir el producido en los pisos o locales independientes de la finca objeto del tributo, sino que justamente el fenómeno es el contrario, es decir, continúa la sentencia, aunque los módulos de reparto elegidos lo hayan sido con referencia a elementos comunes de las fincas, como en este caso en que se ha escogido el de los metros lineales de fachada de los inmuebles, el beneficio especial es perfectamente identificable, en función de las cuotas de participación de cada piso o local en la comunidad, por lo que la Administración municipal debe atenderse a ellas para distribuir entre todos los propietarios la cuota que, en abstracto, correspondería a la finca en cuestión.

El sujeto pasivo, en casos de copropiedad, será la comunidad de propietarios. Ahora bien, si nos encontramos con un inmueble en régimen de propiedad horizontal, lo serán los propietarios, pues en este supuesto la indivisión afecta solamente a los elementos comunes y no a los dueños de las viviendas o locales. Y si es una situación de un edificio en régimen de propiedad horizontal, a los efectos de conocer el sujeto pasivo, habrá que considerar la copropiedad de los titulares de pisos o locales independientes en los elementos, pertenencias y servicios comunes al inmueble, y la determinación en favor de cada uno de aquellos propietarios de una cuota de participación con relación al total valor del inmueble, lo cual nada tiene que ver, considera la STS de 19 de abril de 1996, con la regulación que de la copropiedad ordinaria contienen los artículos 392 y siguientes del Código Civil, porque se trata de una copropiedad vinculada, subjetiva y funcionalmente a la propiedad individual sobre los pisos y locales independientes, con carácter preponderante sobre el accesorio que tiene la copropiedad de los elementos comunes, por lo que, en interpretación de la STS de 19 de abril de 1996, el beneficio especial es perfectamente identificable, en función de las cuotas de participación de cada piso o local en la comunidad, por lo que la Administración municipal debe atenderse a ellas para distribuir entre todos los propietarios la cuota que, en abstracto, correspondería a la finca en cuestión, la cual deberá girarse y notificarse de manera individual a los distintos propietarios del edificio que en el momento del acuerdo de aplicación resulten beneficiados en proporción a sus respectivas cuotas (STS) de Canarias, Tenerife, de 20 de abril de 1996). No puede, pues, reconocerse virtualidad a una única liquidación comprensiva de la cuota correspondiente a todo el inmueble que se practique a nombre de la comunidad de propietarios, sino que deben girarse tantas liquidaciones como propietarios, distribuyendo

entre ellos la referida cuota en función de los porcentajes de participación de cada uno de ellos en la comunidad (STS) de Valencia de 8 de marzo de 2000).

Hay que destacar que en la STS de 17 de octubre de 1994 se incluyó a Renfe entre los sujetos pasivos de las contribuciones especiales impuestas, pues la producción por las obras públicas municipales de la realización del hecho imponible de las contribuciones especiales no necesita concretarse siempre en magnitudes económicas ni precisa evidenciarse en una realidad inmediata, bastando con que se origine potencialmente, como sucede cuando como consecuencia de las obras determinadas las fincas experimenten un incremento de valor aunque el mismo no pueda hacerse efectivo de momento porque existan circunstancias que impidan su alineabilidad, como sucede precisamente en el supuesto presente, en el que, independientemente de la actual afectación de los terrenos colindantes con la vía urbanizada a la explotación del servicio del ferrocarril, éstos experimentan un aumento de valor, por lo que su titular ha de contribuir proporcionalmente a la financiación de las obras de urbanización (en parecidos términos se expresa la STS de 30 de septiembre de 1991, al estudiar el caso de la ejecución de obras municipales, resultando sujeto pasivo el propietario del inmueble especialmente beneficiado por dicha ejecución)⁸.

IV. LA BASE IMPONIBLE

Se contiene su regulación en el artículo 31 TRLHL al establecer que: *“1. La base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. 2. 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. 3. El coste total presupuestado de las obras o servicios tendrá carácter de mera previsión. Si el coste real fuese mayor o menor que el previsto, se tomará aquél a efectos del cálculo de las cuotas correspondientes. 4. Cuando se trate de obras o servicios a que se refiere el artículo 29.1.c), o de las realizadas por concesionarios con aportaciones de la entidad local a que se refiere el apartado 2 del mismo artículo, la base imponible de las contribuciones especiales se determinará en función del importe de estas aportaciones, sin perjuicio de las que puedan imponer otras Administraciones públicas por razón de la misma obra o servicio. En todo caso, se respetará el límite del 90 por ciento a que se refiere el apartado 1 de este artículo. 5. A los efectos de determinar la base imponible, se entenderá por coste soportado por la entidad la cuantía resultante de restar a la cifra del coste total el importe de las subvenciones o auxilios que la entidad local obtenga del Estado o de cualquier otra persona, o entidad pública o privada. 6. Si la subvención o el auxilio citados fuesen otorgados por*

un sujeto pasivo de la contribución especial, su importe se destinará primeramente a compensar la cuota de la respectiva persona o entidad. Si el valor de la subvención o auxilio excediese de dicha cuota, el exceso reducirá, a prorrata, las cuotas de los demás sujetos pasivos”.

La base imponible, considera el profesor Corral Guerrero⁹, es el elemento cuantitativo del hecho imponible, pues no basta con determinar el elemento objetivo, sino que es preciso su medición o valoración, siendo esto lo que da origen a la base. Analizando el artículo 31.2 c/TRLHL considera el Tribunal Supremo (SSTS de 27 de diciembre de 1996 y 20 de marzo de 1997) que se incluyen las cantidades abonadas por la expropiación de los terrenos, pero no los posibles intereses que el Ayuntamiento deba abonar como consecuencia del retraso en el pago del justiprecio.

El cálculo de la base imponible puede provocar la invalidación de las actuaciones o trámites del expediente al generar indefensión si los «costes» o «presupuesto» de las obras no han estado debida y oportunamente reseñados, explicados, justificados ni motivados (STS de 16 de abril de 1998), así como si se adopta la decisión discriminatoria, contrariamente al artículo 14 CE, al haber provocado, con la reducción de los porcentajes de las cuotas de unos una parte de los beneficiados por las obras o servicios, pues, termina el Fundamento de Derecho Quinto de la STS de 16 de abril de 1998, la cantidad total a sufragar con contribuciones especiales no varía, ya que todo aquello que beneficie a unos determinados afectados tiene forzosamente que incrementar la cantidad que en su día tienen que pagar los otros (sobre el respeto al principio de legalidad, la STS de 21 de junio de 1988).

Y sin que se incurra en invalidez si en el expediente remitido al sujeto pasivo no constan elementos como: mediciones de las distintas fincas beneficiadas por las obras, desglose por partidas de cada capítulo y precios unitarios aplicados, pues, según la STS de 13 de septiembre de 1993, la simple falta de remisión de documentos no autoriza a suponer su inexistencia cuando del propio expediente resulta que se han cumplido las exigencias mínimas de actuación administrativa. Por ello no le es lícito, dice la STS de 20 de febrero de 1988, al Ayuntamiento que acordó iniciar el expediente que el porcentaje aplicable a unas obras determinadas sea del 50% y, sin razonamiento alguno que intente justificarlo, elevar después tal porcentaje al 80%, y sin que la in edificabilidad de las parcelas gravadas por consecuencia de su destino a zona verde según el planeamiento en vigor exonere del pago de las contribuciones especiales (STS de de 21 junio de 1988).

Es necesario que el principio de proporcionalidad sea considerado, respecto a la base imponible, a la hora de la confección y establecimiento de este tributo¹⁰, por cuanto, según la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de diciembre de 1993, habrá que procederse a la ponderación entre los intereses generales perseguidos por la obra o servicio y el beneficio particular a producir, llegando por esta vía a reducirse –e incluso a suprimirse– la participación de los pretendidos beneficiados. Por esto, la STS de 19 de noviembre de 1989 siente “el principio general de la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el importe de la cuota y el grado de beneficio especial que el sujeto pasivo experimenta, derivado de la propia finalidad del tributo, que no es otra que compensar parcialmente, según el grado de preponderancia del interés público y el privado, el coste financiero de las obras públicas o establecimiento de los servicios públicos que, efectivamente, producen un beneficio especial al sujeto pasivo”.

V. LA CUOTA TRIBUTARIA

Para su comprensión, el artículo 32 TRLHL establece que: “1. La base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, con sujeción a las siguientes reglas:

- a. *Con carácter general se aplicarán conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*
- b. *Si se trata del establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios, podrán ser distribuidas entre las entidades o sociedades que cubran el riesgo por bienes sitos en el municipio de la imposición, proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en el año inmediatamente anterior. Si la cuota exigible a cada sujeto pasivo fuera superior al cinco por ciento del importe de las primas recaudadas por este, el exceso se trasladará a los ejercicios sucesivos hasta su total amortización.*
- c. *En el caso de las obras a que se refiere el apartado 2.d) del artículo 30 de esta ley, el importe total de la contribución especial será distribuido entre las compañías o empresas que hayan de utilizarlas en razón al espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de aquéllas, aun cuando no las usen inmediatamente.*
2. *En el supuesto de que las leyes o tratados internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes.*
3. *Una vez determinada la cuota a satisfacer, la corporación podrá conceder, a solicitud del sujeto pasivo, el fraccionamiento o aplazamiento de aquélla por un plazo máximo de cinco años”.*

En cuanto a la elección del método, en la STS 17 de mayo de 1997 se apuntó la necesidad de la motivación en dicha elección, para responder así a la justicia en el reparto, no resultando admitido por la jurisprudencia la elección de otros módulos de reparto que los establecido en la Ley (SSTS de 6 de febrero de 1998, de 10 de junio de 2002 y la STSJ de Justicia de Castilla y León de 13 de julio de 1998). Igualmente, la STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 2009, advierte que los cuatro módulos que se citan pueden aplicarse separadamente (aisladamente, decía la legislación anterior a la LHL) o de forma conjunta dos o más de ellos. No hay duda de que, formalmente, cabe la utilización de uno solo de los cuatro módulos o cualquier combinación de algunos o de todos ellos.

La circunstancia de que ya se tuvieran previamente determinados servicios o de que se trate de sistemas generales ha de tener importancia a la hora de fijar el porcentaje de repercusión del coste. Pero materialmente, aun existiendo un gran margen de maniobra para los Entes locales, no sólo está excluida la arbitrariedad, sino que reiterada jurisprudencia (SSTS de 7 de diciembre de 1994, de 25 de enero de 1996 y de 10 de julio de 1997) ha ido más allá, aludiendo al principio de justicia en el reparto, de forma que no sólo se excluyen los resultados arbitrarios, sino también los que supongan una inequitativa distribución de la carga tributaria, esto es, la no contribución en proporción al beneficio en relación con las demás fincas. En suma, la libertad de elección de las Corporaciones Locales tiene un límite objetivo marcado por la equidad, sin que la discrecionalidad de que disfrutaban las Corporaciones Locales para la elección de los módulos de reparto pueda convertirse en arbitrariedad (STSJ de Castilla y León de Burgos, de 3 de Julio de 1996). Se considera ajustado a

Derecho (STSJ de Cataluña de 14 de marzo de 2008) que tras reconocer la existencia de beneficio especial suficientemente significativo para los afectados, puesto que se sustituye y mejora la red de alcantarillado, se opte por el criterio de reparto elegido de valor catastral de los inmuebles y metros lineales de fachada de los mismos. Por su parte, la STS de 10 de julio de 1997, aceptó la elección del módulo de los metros lineales de fachada si todas las parcelas cuentan con similar edificabilidad, pero sin que sea posible (STSJ de la Comunidad Valenciana, de 15 de enero de 1998) elegir como módulo de reparto la superficie de terrenos colindantes sin considerar la distinta calidad y extensión.

De manera implícita, podemos considerar que en el artículo 32.2 TRLHL se admiten las exenciones, si bien lo cierto es que la TRLHL no recoge expresamente ningún supuesto de exención en relación con las contribuciones especiales, ni siquiera a favor del Ayuntamiento impositor, que debe participar en el reparto de las cuotas individuales (STS de 11 de junio de 1986). Aunque conviene advertir que el hecho de encontrarse el sujeto pasivo en paro laboral no es causa de exención, pues según la STSJ de Castilla-La Mancha de 18 de febrero de 1999, tras una solicitud de aplazamiento en el pago de la contribución especial reclamándose que, al no poder satisfacer el tributo, no pueda beneficiarse de las mejoras introducidas en su propiedad por causa de las obras de pavimentación ejecutadas, no se admitió, pues no puede quedar englobada en ninguna de las causas legalmente tasadas para proceder a la suspensión del procedimiento de apremio, ni constituye una causa legal de exención en el pago de los tributos. Respecto al fraccionamiento o aplazamiento, según la profesora Sánchez López¹¹, constituye un medio ordinario de gestión recaudatoria dirigido a facilitar el cumplimiento del deber de contribuir de aquellos sujetos.

VI. DEVENGO

Para su regulación, establece el artículo 33 TRLHL que: “1. *Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra.* 2. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, una vez aprobado el acuerdo concreto de imposición y ordenación, la entidad local podrá exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. No podrá exigirse el anticipo de una nueva anualidad sin que hayan sido ejecutadas las obras para las cuales se exigió el correspondiente anticipo.* 3. *El momento del devengo de las contribuciones especiales se tendrá en cuenta a los efectos de determinar la persona obligada al pago, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30, aun cuando en el acuerdo concreto de ordenación figure como sujeto pasivo quien lo sea con referencia a la fecha de su aprobación y de que este hubiera anticipado el pago de cuotas, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del presente artículo. Cuando la persona que figure como sujeto pasivo en el acuerdo concreto de ordenación y haya sido notificada de ello transmita los derechos sobre los bienes o explotaciones que motivan la imposición en el período comprendido entre la aprobación de dicho acuerdo y el del nacimiento del devengo, estará obligada a dar cuenta a la Administración de la transmisión efectuada, dentro del plazo de un mes desde la fecha de ésta, y, si no lo hiciera, dicha Administración podrá dirigir la acción para el cobro, contra quien figuraba como sujeto pasivo en dicho expediente.* 4. *Una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, o iniciada la prestación del servicio, se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas indivi-*

dualizadas definitivas, girando las liquidaciones que procedan y compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado. Tal señalamiento definitivo será realizado por los órganos competentes de la entidad impositora ajustándose a las normas del acuerdo concreto de ordenación del tributo para la obra o servicio de que se trate. 5. Si los pagos anticipados hubieran sido efectuados por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo o bien excedieran de la cuota individual definitiva que les corresponda, el ayuntamiento practicará de oficio la pertinente devolución”.

La materia del devengo en su vertiente de la Ley General Tributaria¹² para considerar que lo que realmente quiere decirse con el artículo 21.2 es que la LGT de cada tributo puede situar el devengo (o momento de nacimiento de la obligación tributaria) en un momento distinto al de la realización material del hecho imponible, ya sea en un momento anterior (como en las tasas que se devengan en el momento de la solicitud) o en un momento posterior al hecho imponible (como es el caso de la salida de fábrica respecto al hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación). En concreto, continúa el profesor, el artículo 21.1 de la nueva Ley no dice que el devengo sea el momento en que se realiza materialmente el hecho imponible, sino el momento “en el que se entiende (jurídicamente) realizado”.

El devengo que se regula en el artículo 33 TRLHL en cuanto al posible pago del coste por anticipado no es contrario al principio de capacidad económica ni a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. En este sentido, hay que señalar que el Tribunal Constitucional, en su STC 233/1999, de 13 de diciembre, (fundamento jurídico 14) consideró que “la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (también SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º; 150/1990, fundamento jurídico 9º y 221/1992, fundamento jurídico 4º); y que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo” (SSTC 37/1987, fundamento jurídico 13º; 221/1992, fundamento jurídico 4º; 186/1993, fundamento jurídico 4º y 14/1998 fundamento jurídico 11º). En efecto, los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica tradicional en las normas locales de nuestro país (artículos 32 del Real Decreto 3250/1976 y 223 del Real Decreto Legislativo 781/1986), asimilable a otras obligaciones previstas en nuestro sistema tributario, como es el caso de la retención a cuenta o los pagos fraccionados en el IRPF, que tiene como finalidad garantizar la satisfacción de un crédito futuro: el que tendrá lugar en favor del Ente local cuando, ejecutadas las obras (o un tramo de las mismas si éstas son fraccionables) o iniciada la prestación del servicio público local, se devengan las contribuciones especiales (artículo 33.1 TRLHL)“.

El pago por anticipado es consustancial a este tributo, y por ello practicable, según STSJ de Aragón de 28 de septiembre de 1992 de cualquiera de sus supuestos y sabiendo que (STS de 16 de mayo de 1989) la cesión de un terreno se considera como pago anticipado de contribuciones especiales.

Este devengo, en el caso de las contribuciones especiales, queda bien delimitado, a diferencia de lo que ocurre¹³ con las cuotas de urbanización, con la importancia que esto tiene para la determinación inicial del sujeto pasivo. Así, resultando los supuestos de hecho para la exigencia de cuotas de urbanización por encontrarnos ante un suelo urbano consolidado, será esta la figura a aplicar, antes que contribuciones especiales (STS) de la Comunidad

Valenciana de 10 de junio de 2009) o resultando adecuado a derecho (STS) de Andalucía de Málaga, de 30 de junio de 2004), liquidaciones giradas por el concepto de cuotas anticipadas de urbanización de un Plan Especial de Reforma Interior.

En este campo podemos decir, siguiendo al profesor Vega Herrero¹⁴, que existe una conexión entre las contribuciones especiales con los impuestos de plusvalías, pues en ambos casos el aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo es objeto de gravamen, resultando procedente mencionar dos pronunciamientos jurisprudenciales para aclarar este extremo. Por un lado, la STS de 21 de junio de 1994 determinó que, frente al impuesto, con el que se financian actividades públicas en las que no pueden detectarse específicos intereses particulares, las contribuciones especiales van dirigidas a financiar aquellas obras y servicios públicos en los que, junto a intereses generales indeterminados, se han podido descubrir intereses particulares reflejados en un beneficio especial de personas determinadas o en el aumento del valor de determinadas fincas y, precisamente porque en las obras cuya ejecución constituye el elemento material del hecho imponible de las contribuciones especiales se produce un beneficio general de imposible individualización y otro particular perfectamente determinable, la ley impone al Ayuntamiento la necesidad de ponderar el porcentaje del coste de la obra que puede financiarse por contribuciones especiales, estableciendo un máximo del 90% sobre aquel que ha de ir decreciendo en la medida en que los intereses particulares implicados en la obra cedan paso en favor de los intereses generales.

Y por otro, surgida la controversia para diferenciar las contribuciones especiales y las cuotas de urbanización, encontramos que el Tribunal Supremo, en sus SSTS de 7 y 10 de abril de 1997, tuvo a bien esclarecer ambas figuras en estos términos: “cuando los Ayuntamientos realizan actuaciones urbanísticas en ejecución del planeamiento aprobado, desarrollando obras de instalaciones y servicios en polígonos y áreas de nueva urbanización, han de hacerlo con pleno sometimiento a la legislación del suelo, entre cuyos principios está el de la distribución equitativa de cargas y beneficios para todos los propietarios y, en estos casos, la financiación de aquellas obras y servicios, cuyo coste ha de recaer sobre estos propietarios del sector de que se trate, han de cubrirse mediante el sistema de cuotas de urbanización” y que, “por contra, las contribuciones especiales sirven para financiar una parte de aquellas obras públicas municipales, propias de la actividad ordinaria de los Ayuntamientos, que se realizan en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y las áreas consolidadas de edificación, cuando beneficien especialmente a determinadas personas, de manera que solo excepcionalmente puede acudir a su aplicación en zonas de nueva urbanización cuando se realizan otras obras después de concluida ésta”.

Este criterio diferenciador llevó a la Audiencia Provincial de Barcelona, en sentencia de 30 de marzo de 2005, a aplicar el siguiente criterio: “cualquiera que sea la definición de las cantidades reclamadas, bien como contribuciones especiales, sometidas a la Ley de Haciendas Locales, bien como cuotas de urbanización, y cualquiera que sea la naturaleza de éstas, ya se entiendan como carga, como la denomina la Ley del Suelo/92 en sus artículos 20, 67 y 73, aunque configurada como deber de los propietarios y sin perjuicio de que otras veces se refiera a obligación, y como el Tribunal Supremo, sin vacilaciones (Sentencias de 30 de septiembre de 1981, 22 de octubre de 1982, 21 de noviembre de 1983 y 8 de octubre de 1991) entre otras muchas, las consolida, sean consideradas tributos (que también hay quien la defiende partiendo de que se trata de ingresos públicos producidos «ex lege») o como exacciones parafiscales (así lo entiende determinada doctrina, ya que están afectos a un fin con-

creto y tienen un régimen jurídico peculiar), a los efectos del presente procedimiento debe partirse de que constituyen una obligación «*ob rem*», en cuanto que de ella son predicables las siguientes peculiaridades: a) Su accesoriedad respecto a las vicisitudes de la titularidad real, tanto en orden a su existencia como a su extinción; b) Ser ambulatorias e indeterminadas por cuanto que el sujeto pasivo de las mismas lo es tan solo el que en un momento dado aparezca como titular del derecho real; c) La renuncia o el abandono liberatorio de la cosa hecha por el obligado extingue la obligación; d) La transmisión del derecho real determina la de la obligación, dada la accesoriedad de éstas respecto de aquél, y e) la no vigencia del dogma de la autonomía de la voluntad en orden a su creación por cuanto ésta se produce tanto solo «*ex lege*» y no por voluntad de las partes”, resultando que el Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia de la Audiencia de Provincial de Barcelona aclaró que : “es doctrina jurisprudencial que no pueden identificarse los conceptos de «contribución especial» y «cuota de urbanización», ya que la naturaleza y fines de cada uno son diferentes, pues mientras que éstas tienen por objeto ordenar los terrenos para instalaciones y servicios en polígonos y áreas de nueva urbanización, con sometimiento a la Ley del Suelo y ejecución y coste a cargo de las promotoras o constructoras de los edificios o polígonos, que es cubierto mediante el sistema de cuotas de urbanización, por el contrario, las contribuciones especiales no sólo son reguladas por la Ley de Haciendas Locales, sino que tienen por finalidad financiar aquellas obras públicas municipales, propias de la actividad ordinaria de los Ayuntamientos, que se realizan en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y áreas consolidadas de edificación, es decir, ya urbanizadas, y sólo excepcionalmente pueden aplicarse en zonas de nueva urbanización cuando se realizan otras obras después de concluida ésta”. Más recientemente, cabe citar la STS de 31 diciembre de 2002, que señala que “no es posible confundir las cuotas de urbanización, que son ingresos urbanísticos sujetos al módulo de reparto y obedientes al fundamental principio de distribución equitativa de los beneficios y cargas derivados del planeamiento, con las procedentes por razón del beneficio especial combinado con el general, que constituyen la razón de ser de cualquier exacción por el concepto de contribuciones especiales”.

VII. ACUERDOS DE IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN

Sabiendo que la STJ de Cataluña, de 30 de abril de 2009, (F°D° Segundo), hizo remisión a la STS de 29 de noviembre de 2002, para apuntar que los actos de ordenación de tributos, entre ellos los acuerdos de imposición y ordenación de contribuciones especiales, no participan de la naturaleza de las disposiciones generales, sino que son actos administrativos con destinatario plural, ya que establecen las condiciones en que han de fijarse y exaccionarse los correspondientes tributos entre los obligados a su pago, sin que puedan asimilarse a las Ordenanzas, se regulan los acuerdos de imposición y ordenación en el artículo 34 TRLHL, al disponer que: “1. *La exacción de las contribuciones especiales precisará la previa adopción del acuerdo de imposición en cada caso concreto.* 2. *El acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la ordenación concreta de éstas.* 3. *El acuerdo de ordenación será de inexcusable adopción y contendrá la determinación del coste previsto de las obras y servicios, de la cantidad a repartir entre los beneficiarios y de los criterios de reparto. En su caso, el acuerdo de ordenación concreto podrá remitirse a la ordenanza general de contribuciones especiales, si la hubiera.* 4. *Una vez adoptado el acuerdo concreto de ordenación*

de contribuciones especiales, y determinadas las cuotas a satisfacer, estas serán notificadas individualmente a cada sujeto pasivo si éste o su domicilio fuesen conocidos, y, en su defecto, por edictos. Los interesados podrán formular recurso de reposición ante el ayuntamiento, que podrá versar sobre la procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas". El alcance de este precepto es interpretado adecuadamente en las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de julio de 1996 y del TSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 1997, para cuyo cumplimiento y control de legalidad hay que saber que, según STS de 21 de enero de 1992, el acuerdo de aplicación de contribuciones especiales ha de ser adoptado antes de la ejecución de una obra y servicio, y ello no sólo en garantía de la propia Administración, que asegura de este modo la financiación de la parte del coste que corresponda, sino también de los administrados, porque las posibilidades de reacción que el ordenamiento les concede frente a los actos de imposición y ordenación del tributo quedarían gravemente menoscabados si han de enfrentarse ante hechos consumados. En el supuesto de ser empleado por el Ayuntamiento la notificación mediante edictos, la jurisprudencia en STS de 12 de diciembre de 1997 y 18 de marzo de 1995, optó por su validez cuando razonablemente se hayan agotado los medios normales para hacer llegar al interesado la resolución, por ser una ficción legal, pues los contribuyentes no suelen tener conocimiento de los actos tributarios notificados por este procedimiento, aunque sin olvidar que las SSTS de 28 de octubre de 2004 y 10 de noviembre de 2004 determinaron que no era posible acudir a la notificación edictal si previamente no se practicó la notificación por los medios establecidos en la Ley 30/92 (artículos 58 y 59).

Es de señalar que los actos de ordenación, por imperativo del principio dispositivo, remarca la STS de 29 de noviembre de 2002, no participan de la naturaleza de las disposiciones generales, sino que son actos administrativos con destinatario plural, ya que establecen las condiciones en que han de fijarse y exaccionarse los correspondientes tributos entre los obligados a su pago, sin que puedan asimilarse a las ordenanzas.

No será necesaria la notificación individual del acuerdo de imposición, sino que es suficiente su publicación en los diarios oficiales (STSJ de Asturias de 14 de junio de 1996); en cambio, en cuanto al requisito de la notificación individual de las cuotas de las contribuciones especiales (SSTS de 16 de enero de 1996, 7 de marzo de 2007 y Dictamen 70/2002 de la Comisión Jurídica Asesora del Gobierno de Aragón), no puede confundirse ni equipararse con la exposición al público cuando las obras rebasan determinadas cuantías, que va dirigida a la información general de los «posibles» afectados, a los exclusivos efectos de que puedan solicitar la constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes, sino que su fin es que «los interesados» puedan formular recursos de reposición ante el Ayuntamiento, que versarán no solo sobre «las cuotas asignadas», sino también sobre «el porcentaje que deben satisfacer las personas, especialmente beneficiadas» por las obras y hasta sobre la procedencia de las contribuciones especiales.

Notificación que debe realizarse con anterioridad a la ejecución de las obras, en cuanto garantía tributaria, a efectos de recursos y fiscalización de la actuación municipal (SSTS de 10 de abril de 1989 y de 8 de abril de 1999 y STSJ de Cataluña de 25 de mayo de 2009). En consecuencia, esa notificación individual ha de ser considerada necesaria e imprescindible, pues como garantía tributaria no puede dársele el tratamiento de una mera formalidad burocrática, en la que es indiferente el momento de llevarla a cabo. Por eso la tesis de la ausencia de norma que obligue a la notificación individual en la fase inicial de la tramitación de las

contribuciones choca frontalmente con el texto del artículo 34.2 TRLHL (SSTS de 11 de marzo de 2002 y 30 de enero de 2004 y TSJ de Baleares de 26 de marzo de 2002)¹⁵.

La importancia de seguir las previsiones procedimentales deriva de la nulidad de las liquidaciones practicadas por vicio de nulidad de las actuaciones y acuerdos posteriores, pues no constando acuerdo de imposición de las contribuciones especiales se generará indefensión por la falta de documentación a examinarse por el afectado, por no cumplirse las reglas para la determinación de la base imponible o por la falta de exposición al público de los acuerdos en materia de imposición y ordenación de tributos y con esta información, en su caso, poder los interesados presentar las oportunas reclamaciones (STS de 31 de octubre de 1987) y en su caso impugnar el acuerdo de imposición que, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2002, es un acto de contenido plural y sólo pueden ser impugnados directamente; o igual efecto, por impedir a los contribuyentes conocer el cupo o cifra a repartir, los módulos, índices básicos y de corrección, que han de ser utilizados para llevar a cabo la distribución, los contribuyentes sujetos al reparto y las cuotas individuales resultantes, porque la defensa de los contribuyentes se justifica no sólo por la improcedencia de la cifra a repartir o por el exceso en la cuota individual que se les ha señalado, sino también por comparación con las cuotas señaladas a otros contribuyentes, y también por la injustificada exclusión de contribuyentes afectados, que indirectamente aumenta las cuotas repartidas a los demás contribuyentes, sí incluidos (STS de 5 de junio de 1997).

En definitiva, con carácter general, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo contenida¹⁶, entre otras, en las SSTS de 16 de enero de 1996, 20 de noviembre y 4 de diciembre de 1997, 18 de abril de 1998, 11 de marzo y 23 de septiembre de 2002, 9 de marzo de 2004 y 7 de marzo de 2007, los acuerdos de imposición deben referirse al acuerdo de realización de las obras o de establecimiento o ampliación del servicio público, no siendo necesario «stricto sensu» que en el acuerdo de imposición se detalle el coste correspondiente, ni los criterios o módulos de reparto, porque estas cuestiones deben ser tratadas en el acuerdo de ordenación provisional, que debe adoptarse simultáneamente al de imposición.

VIII. GESTIÓN Y RECAUDACIÓN

Es regulado en estos términos por el artículo 35 TRLHL: *“1. Cuando las obras y servicios de la competencia local sean realizadas o prestados por una entidad local con la colaboración económica de otra, y siempre que se impongan contribuciones especiales con arreglo a lo dispuesto en la ley, su gestión y recaudación serán hechas por la entidad que tome a su cargo la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios, sin perjuicio de que cada entidad conserve su competencia respectiva en orden a los acuerdos de imposición y de ordenación. 2. En el supuesto de que el acuerdo concreto de ordenación no fuera aprobado por una de dichas entidades, quedará sin efecto la unidad de actuación, adoptando separadamente cada una de ellas las decisiones que procedan”*, supuesto distinto del contemplado en el artículo 133 TRLHL, para el caso de imposición de contribuciones especiales por una entidad supramunicipal.

IX. LA COLABORACIÓN CIUDADANA

Se instrumentaliza mediante los artículos 36 y 37 LRHL en estos términos: artículo 36: *“1. Los propietarios o titulares afectados por las obras podrán constituirse en asociación administrativa de contribuyentes y 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. 2. Asimismo, los propietarios o titulares afectados por la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de servicios promovidos por la entidad local podrán constituirse en asociaciones administrativas de contribuyentes en el período de exposición al público del acuerdo de ordenación de las contribuciones especiales”, disponiendo el artículo 37 que “para la constitución de las asociaciones administrativas de contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, el acuerdo deberá ser tomado por la mayoría absoluta de los afectados, siempre que representen, al menos, los dos tercios de las cuotas que deban satisfacerse”.

El cumplimiento de los requisitos en el acuerdo de ordenación e imposición de las contribuciones especiales es garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes, brindando el ordenamiento posibilidades de reacción frente a los actos de ordenación adoptado antes de la ejecución de la respectiva obra o servicio y así evitar enfrentarse al hecho consumado de la completa ejecución de la obra. Así llegamos a la conclusión, analizada la postura del Tribunal Supremo en las SSTs de 8 de abril de 1999, 16 de abril de 1998, 15 de junio de 2002, 23 de septiembre de 2002 y 24 de mayo de 2002, de que en la tramitación del expediente administrativo de contribuciones especiales, resulta esencial que el inicio de las obras no se produzca hasta que transcurra el plazo de exposición pública en el BOP del acuerdo de imposición y ordenación y se haya adoptado el acuerdo definitivo, pues en otro caso se burlarían los derechos de los afectados, haciendo irrelevante e inoqua cualquier actuación posterior; garantía de derechos que sería ilusoria si las obras o servicios estuvieran ya ejecutándose o prestándose cuando se practica la notificación del acuerdo.

Entre aquellas garantías se habilita que los afectados constituyan Asociación Administrativa de Contribuyentes (STS de 8 de octubre de 1993). En estos términos de protección a los contribuyentes (STS de 30 de enero de 1989), la constitución de la Asociación de Contribuyentes, cuando ya no puede ejercer parte de sus funciones, la convierte, prácticamente, en inoperante causando tal anómala actuación municipal una auténtica indefensión a los contribuyentes. De manera que, si las obras que justifican la aprobación de contribuciones especiales se ejecutaran antes de adoptarse acuerdo de imposición y ordenación de las mismas, desvirtuarían las funciones de la Asociación de Contribuyentes, por lo que la solución no sería la simple reposición del expediente a esta Asociación, sino la nulidad de liquidación girada (STS de 29 de mayo de 1997), asociación para la que, según Ballesteros Fernández, podrán aplicarse por analogía las funciones establecidas en el ámbito urbanístico, para la Asociación Administrativa de Cooperación, hecho que permite la delegación en la misma de la ejecución de las obras, sobre todo cuando están en su integridad financiadas por aquélla. Asociación que, según el profesor Castela Rodríguez, se pueden constituir para colaborar en la ejecución de las obras de urbanización, y previstas en el Reglamento de Gestión Urbanística, Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto (artículos 24.2.b/ y 191). Siendo un instrumento para la participación ciudadana en la ordenación y gestión urbanística (ar. 3.2.c/Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo, participación que es un complemento o perfeccionamiento de la democracia representativa, no su alternativa; se trata de controlar al poder, no de un contrapoder¹⁸.

Estas Asociaciones Administrativas de Contribuyentes¹⁹, como manifestación del derecho de participación previsto genéricamente para la vida local en los artículos 18.1 b/ y 69 LRBR²⁰, permiten que, en el campo del Derecho tributario, encontremos un nuevo mecanismo para una mayor fiscalización de los ingresos tributarios²¹, para cuya delimitación es rele-

vante la consideración del profesor Sánchez Morón²², al reseñar que la participación no debe estar reñida con la eficacia administrativa, antes al contrario.

Es una manifestación de la garantía del principio de seguridad jurídica y permite un papel importante en su cumplimiento y garantía por parte de las Asociaciones de Contribuyentes, que la notificación se produzca en el momento oportuno y ello no sólo en garantía de la propia Administración, que asegura de este modo la financiación de la parte del coste de la obra que corresponda, sino también de los administrados, porque las posibilidades de reacción que el ordenamiento les concede frente a los actos de ordenación del tributo quedarían gravemente menoscabados si hubieran de enfrentarse a hechos consumados. Expresa o implícitamente, dicha doctrina tenía como presupuesto la existencia de obras en las que los interesados podían solicitar la constitución de la asociación administrativa de contribuyentes cuyas funciones de control en la ejecución de la obra, que llegan a la posibilidad de recabar del Ayuntamiento su ejecución directa, serían ilusorias si la obra ya se hubiera ejecutado. Sin embargo, esa doctrina ha de matizarse cuando, por razón del presupuesto de las obras, no sea procedente la constitución de asociación de contribuyentes, pues el artículo 224.7 Real Decreto Legislativo. 781/1986 otorga a aquéllos el derecho a impugnar, cuando se les notifiquen individualmente las cuotas asignadas, el establecimiento de las contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deba satisfacerse o el importe de las cuotas, y es obvio que ninguna posibilidad de defensa se impide porque cuando las liquidaciones se notifiquen las obras a que se refieran hubieren sido efectuadas. Tal interpretación, según la STS de 16 de junio de 1993, no vacía de contenido al precepto, pero traslada las consecuencias de la anulabilidad al acuerdo de ejecución de las obras y a la eventual responsabilidad de los miembros de la Corporación Local que acometió aquéllas sin la necesaria previsión presupuestaria para su satisfacción (SSTS de 31 de octubre de 1987, 10 de abril de 1989 y 21 de enero de 1992). Por ello, es importante la existencia de las Asociaciones Administrativas de Contribuyentes, sobre todo por la amplia discrecionalidad administrativa en el acuerdo de imposición de este tributo y cuya existencia garantiza la realización del principio de seguridad jurídica en el campo del Derecho Tributario, seguridad en cuanto elemento básico del Estado de Derecho, que significa, según jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 36/1991, FJ 5), confiabilidad y previsibilidad del ordenamiento jurídico, esto es, la expectativa del ciudadano basada en motivos razonables de conocer o poder predecir la actuación del poder público en la aplicación del Derecho, y reafirmando la opinión de Norbert Lósing de que la seguridad jurídica es una garantía de la libertad dentro de una sociedad, pues siendo este principio de la seguridad jurídica un principio general del Derecho, que no confiere al ciudadano un derecho subjetivo a reclamar o exigir la certeza del ordenamiento jurídico (STC 325/1994, de 12 de diciembre), sí permite, no obstante, que existan mecanismos para que la seguridad jurídica se haga realidad, pues no hay que olvidar que, como apunta el profesor Blanquer Criado, bajo la seguridad jurídica subyace el valor de la paz social.

X. CONCLUSIÓN

Analizado el recurso tributario no impositivo de las contribuciones especiales en el seno de la Administración Municipal, debe llamarse la atención tanto sobre la necesidad de no quedar olvidado, cuando se planteen debates relativos a las posibles reformas de la Hacienda local para materializar el reconocimiento constitucional de la autonomía municipal y de la suficiencia financiera para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones que

conforman la Administración Local, como sobre su correcta utilización, ya que su naturaleza potestativa obliga a un procedimiento individualizado de imposición y ordenación, y en municipios de pequeña población su exigencia puede provocar mayor conflictividad social, generándose cierto recelo entre los vecinos, lo que obliga a plantearse una regulación marco de la figura, que elimine conceptos jurídicos indeterminados, como el beneficio especial para el sujeto pasivo, o determinarse de manera clara soluciones a otorgar cuando los sujetos pasivos obtienen “beneficios” proporcionalmente diferentes o cuando se produce una proporción distinta de dicho beneficio, y que concrete la ponderación entre intereses generales y los particulares para que exacción no genere sobresaltos vecinales ni continua litigiosidad.

Notas

- 1 Arnal Suría, S., *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo I, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, págs. 773 a 787. Para un estudio de las contribuciones desde la Economía Política, véase Carballo Wanguemert, B., *Curso de Economía Política*, tomo II, Ed. Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2009, págs. 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, págs. 574-601, y Ferreiro Lapatz, J. J., Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J., y Tovillas Morán J. M., *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4ª ed. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 435 a 442.
- 3 Santos Díaz, R., y Castelao Rodríguez, J., *Derecho Urbanístico*, 7ª ed. Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Las Rozas (Madrid) 2008, págs. 812 a 845, Tejedor Bielsa, J. C. (Dirección y Coordinación Bermejo Vera, J.) en *Derecho Administrativo. Parte Especial*. Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra) 7ª ed. 2009, págs. 676 a 695; López Ramón F., *Introducción al Derecho Urbanístico*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 137 a 155; Prieto González, L. F., *Derecho Urbanístico de Canarias*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, págs. 391 a 400; Cabeza del Salvador I., “Auditoría de la Gestión Urbanística. ¿Necesidad u obligación”, en *Revista Auditoría Pública*, n.º 41, 2007, págs. 9 a 15, y Chorot Nogales, F. y 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 págs. 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, págs. 43 y 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, págs. 120 a 130, y 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-Civitas, Madrid, 2004, pág. 165, y Cors Meya, F., “Elemento subjetivo del hecho imponible”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 238, 1995, págs. 883-916.
- 6 Calvo Ortega, R., “Hacia un nuevo Derecho Tributario”, en *Foro: Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Nueva Época, n.º 0, 2004, págs. 59-74.
- 7 Mazorra Manrique de Lara, S., “Los Responsables Tributarios. Aspectos Generales”, en *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004, págs. 101 a 129.
- 8 Para un estudio concreto del beneficiario efectivo, véase, Ceballos Morales, A., “El concepto de Beneficiario efectivo y su jurisprudencia”, en *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 10, 2010, págs. 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, febrero de 2005, págs. 11 a 33.
- 11 Sánchez López, Mª E., “Algunas consideraciones acerca del aplazamiento y fraccionamiento de los ingresos tributarios”, en *Revista Crónica Tributaria*, n.º 102, 2002, págs. 81-82 y Pagès i Galtés, J., “El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por Ordenanza fiscal”, en *Revista Tributos Locales*, n.º 30, junio de 2003, págs. 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 noviembre 2004, Universidad 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, págs. 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, págs. 59 a 86, y 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, octubre de 2005, págs. 120 a 130.
- 14 Vega Herrero, M., *Las Contribuciones Especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 56 y "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 notificadora. 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 Fernández Marín, F., (dir. Carrasco Parrilla, P. J.) *Derecho Tributario Local*, Ed., Atelier, 2008, págs. 110 a 112, y Fernández Marín, F., *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*, Ed. Universidad de Almería, 1999.
- 17 Ballesteros Fernández, A., *Comentarios a la Ley de Haciendas locales*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 600.
- 18 Santos Díez R. y Castela Rodríguez, J. *Derecho Urbanístico. Manual para juristas y Técnicos*, 7ª ed. Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2008, pág. 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, págs. 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, diciembre de 2003, págs. 3.946 a 3.953, y Castela 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, págs. 1.841 a 1.847.
- 21 Lagarón Comba, M., "Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios", en *Revista Autoría Pública*, n.º 34, noviembre de 2004, págs. 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, págs. 223 a 245; Sánchez Sánchez, Z., *Estudio práctico de las asociaciones. Democracia directa y otras formas de participación ciudadana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 198, y Canales Aliende, J. M., "La democracia participativa local", en: *Sistema. Revista de Ciencias Sociales* (especial. Democracia y Sector Público), n.º 184-185, enero de 2005, págs. 191 a 201. Sobre un estudio de la participación y las nuevas tecnologías, 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, pág. 21.
- 24 Lósing, N. "Estado de Derecho, Seguridad Jurídica y Desarrollo económico", en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, n.º 6, 2002, pág. 281.
- 25 Blanquer Criado, D. *Derecho Administrativo*, tomo II, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 1.237-1.291.

BIBLIOGRAFÍA

- Arnal Suría, S., *Diccionario Enciclopédico El Consultor*, tomo I, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2003, págs. 773 a 787.
- Balladoras Saballos, R., "La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004", en revista *Tributos Locales*, n.º 48, febrero de 2005, págs. 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, págs. 574-601; y "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, diciembre de 2003, págs. 3.946 a 3.953.
- Blanquer Criado, D., *Derecho administrativo*, tomo II, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 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, págs. 9 a 15.
- Calvo Ortega, R., "Los obligados tributarios", en *La nueva Ley general tributaria*, Ed. Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, pág. 165; y "Hacia un nuevo derecho tributario", en Foro: *Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales*, Nueva Época, n.º 0, 2004, págs. 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, enero de 2005, págs. 191 a 201.
- Carballo Wanguemert, B., *Curso de Economía Política*, tomo II, Ed. Idea, Santa Cruz de Tenerife, 2009, págs. 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, págs. 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, págs. 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, págs. 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, págs. 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, págs. 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 págs. 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 noviembre de 2004, Universidad Complutense de Madrid.
- Fernández Marín, F. (dir. Carrasco Parrilla, P. J.), *Derecho Tributario Local*, Ed. Atelier, 2008, págs. 110 a 112; y Fernández Marín, F., *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*, Ed. Universidad de Almería, 1999.
- Ferreiro Lapatza, J. J.; Martín Fernández, J., Rodríguez Márquez, J., y Tovillas Morán J. M.ª, *Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular)*, 4ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 2009. págs. 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, págs. 59 a 86.
- García Novoa, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 21.
- Gomar Sánchez, J. I., "La diligencia en la actividad notificador. 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, noviembre de 2004, págs. 69 a 74.
- López Ramón, F., *Introducción al Derecho Urbanístico*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 137 a 155.

- Lósing, N. "Estado de Derecho, Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico", en *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, n.º 6, 2002, pág. 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, págs. 61-90.
- Mazorra Manrique de Lara, S., "Los responsables tributarios. Aspectos generales", en *Revista Hacienda Canaria*, n.º 10, 2004, págs. 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, junio de 2003, págs. 13-33.
- Prieto González, L. F., *Derecho Urbanístico de Canarias*, Ed. Aranzadi, Cizur-Menor (Navarra), 2010, págs. 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, págs. 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, págs. 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, págs. 223 a 245.
- Sánchez Sánchez, Z., *Estudio práctico de las asociaciones. Democracia directa y otras formas de participación ciudadana*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 198, y *Nuevas tecnologías, administración y participación ciudadana*, Ed. Comares, Granada, 2010.
- 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, págs. 812 a 845 e 196.
- Tejedor Bielsa, J. C. (dirección y coordinación Bermejo Vera, J.), en *Derecho Administrativo. Parte Especial*, Ed. Thomson-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 7ª ed. 2009, págs. 676 a 695.
- Vega Herrero, M., *Las Contribuciones Especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 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, págs. 85 a 126.