

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES POR CONSTRUCCION DE CARRETERAS EN LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA-LEON

Pedro Manuel HERRERA MOLINA
Profesor Titular interino de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

I. PLANTEAMIENTO

Las Comunidades Autónomas tienen atribuida la potestad de establecer tributos (133.2 CE). El problema radica en que "no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado" (art. 6.2 LOFCA), lo que deja unos márgenes muy limitados a la creación de impuestos autonómicos.

En cambio, las Comunidades tienen amplias posibilidades para establecer contribuciones especiales -tributos cuyo hecho imponible viene definido por la LBT como la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor en sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos- pues, como señala el Estatuto de Castilla-León, estas se imponen "en el ámbito de sus competencias", es decir, por el establecimiento de servicios de su competencia, lo que excluye que tales hechos imponibles se encuentren gravados por el Estado.

Pues bien, El Estatuto castellano-leonés recoge competencias exclusivas sobre las "carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad" (art. 26.1.4^ª). Las plusvalías generadas por la construcción de carreteras autonómicas constituyen un medio idóneo -hasta ahora no utilizado- para financiar estas obras públicas.

II. COMPETENCIAS DE LA COMUNIDAD AUTONOMA

A. FUNDAMENTO NORMATIVO

Según establece la Constitución "los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por (...) b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 157.1). El artículo 8 de la LOFCA precisa que "Las Comunidades Autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos". Utiliza este precepto la fórmula acuñada en 1963 por la Ley General Tributaria, que se

transforma así de mera "definición legal" en una auténtica norma sobre la producción jurídica de las Autonomías.

El Estatuto de Autonomía de Castilla-León (Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero) se limita a enumerar entre los recursos financieros de la Comunidad "las contribuciones especiales que establezca en el ámbito de sus competencias" (art. 35.1.49), precepto reproducido por el artículo 30.49 de la Ley 7/1986, de 23 de diciembre de la Hacienda de la Comunidad de Castilla y León.

Se trata de meras referencias que por sí solas no habilitan al Gobierno autonómico a imponer contribuciones especiales. En todo caso, una futura ley de contribuciones especiales castellano-leonesas sólo podría contemplar aquellas obras y servicios públicos sobre los que recaigan las competencias de la Comunidad.

B. INEXISTENCIA DE CONTRIBUCIONES ESPECIALES "TRANSFERIDAS"

Ya hemos mencionado que el Estatuto castellano-leonés abarca competencias exclusivas sobre las "carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad" (art. 26.1.48). Para ejecutar este mandato el Real Decreto de 11 de abril de 1984 traspasó determinadas funciones del Estado en materia de carreteras a la Comunidad Autónoma de Castilla y León y los medios personales, materiales y presupuestarios precisos para el ejercicio de aquellas.

Entre otras facultades se traspasaron la de "proyectar, conservar, construir y explotar nuevas carreteras de interés autonómico", y "las funciones que la Ley 51/1974 de Carreteras atribuye a los órganos de la Administración del Estado, en relación con las carreteras de titularidad autonómica, provincial y municipal".

Cabría plantearse si entre estas "funciones" se encontraba la posibilidad de "imponer contribuciones especiales por la construcción de nuevos accesos y vías de servicio", prevista en el art. 24.1 de la Ley 51/1974. Es decir, si las contribuciones por carreteras autonómicas se "transferían" a Castilla-León de modo análogo a lo que sucede con las tasas cuando el Estado traspasa a las Comunidades Autónomas funciones en cuya ejecución o desarrollo preste servicios o realice actividades gravadas con dicho tributo (art. 7.2 LOFCA).

Entendemos que esta hipótesis debe rechazarse. Si la Comunidad Autónoma de Castilla-León desea establecer este tipo de contribuciones especiales deberá dictar su propia

ley, sin que pueda ampararse en la normativa estatal sobre carreteras.

En efecto, es dudoso que la imposición de contribuciones especiales constituya una "función" relacionada con las carreteras de titularidad autonómica, pues constituye en realidad un instrumento financiero al servicio de tales funciones⁽¹⁾.

Pero el argumento decisivo está en que la hipotética "trasferencia" de contribuciones especiales carecería de cobertura legal, pues la LOFCA sólo establece este mecanismo con respecto a las tasas que gravan servicios traspasados a las Comunidades Autónomas (art. 7.2).

Ni siquiera cabría aplicar análogamente el artículo 7.2, pues -al margen de otras consideraciones⁽²⁾- no existe "identidad de razón" entre la transferencia de tasas y de contribuciones especiales: las primeras se destinan a sostener la prestación de servicios públicos -ya en funcionamiento- que se traspanan a las Comunidades. Por el contrario, las contribuciones especiales financian la realización de nuevas obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos⁽³⁾.

⁽¹⁾ Desde luego no es una "función" en sentido técnico -poder-deber atribuido a un ente público- pues el establecimiento de contribuciones especiales por construcción de carreteras tiene carácter potestativo.

⁽²⁾ Para DE CASTRO la analogía no supone la aplicación directa de una norma, sino del principio que la inspira -(1955), pág. 481- y es dudoso que un principio jurídico pueda regular una materia reservada a ley orgánica (art. 157.3 CE).

⁽³⁾ El profesor ALBINANA advierte con acierto que las contribuciones especiales suponen siempre una inversión, hasta el punto de que "la distinción de los desembolsos locales por cuenta de renta o por cuenta de capital puede constituir un buen criterio orientador" para determinar si un gasto puede financiarse mediante contribuciones especiales -(1989), pág. 193. En el mismo sentido se ha pronunciado VEGA HERRERO, afirmando que "los gastos de entretenimiento de los servicios no deben ser cubiertos mediante contribuciones especiales, en razón de que estos gastos se hacen para mantener el servicio apto para su prestación lo cual lleva a la evidencia que han de ser integrados en la tasa correspondiente al servicio" (1975-3), pág. 108.

Además, la Ley de Carreteras de 1974 ha sido derogada expresamente por la nueva Ley 25/1988, de 29 de julio (Disposición derogatoria 1), y aunque esta norma prevé la imposición de contribuciones especiales (art. 14) se refiere exclusivamente a las carreteras estatales (art. 1).

C. CONCLUSION

En definitiva, la Comunidad de Castilla-león -siempre que dicte una ley que así lo prevea- puede imponer contribuciones especiales por la construcción de "carreteras cuyo itinerario se desarrolle íntegramente en el territorio de la Comunidad" (art. 26.1.4^o del Estatuto), siempre que no estén "integradas en un itinerario de interés general" (art. 4.1 de la Ley 25/1988).

III. DISEÑO JURIDICO

A. APOGEO Y CRISIS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

A mediados de los años setenta se presagiaba el desarrollo de las contribuciones especiales⁽⁴⁾. Diez años después las contribuciones estatales por carreteras no se habían aplicado⁽⁵⁾ y los redactores del proyecto de ley de Haciendas locales planteaban suprimirlas de la financiación municipal⁽⁶⁾. ¿Qué había sucedido?

La "crisis" de las contribuciones especiales se ha debido a dos factores: las deficiencias técnicas de su regulación⁽⁷⁾ -en cuanto a las Haciendas locales- y su escasa relevancia económica unida a una cierta "pereza" administrativa en el caso del Estado⁽⁸⁾.

⁽⁴⁾ Cfr. ALBIRANA (1975), pág. 6.

⁽⁵⁾ Cfr. FERREIRO LAPATZA, (1989) pág. 850.

⁽⁶⁾ RUBIO DE URQUIA y ARNAL SURIA (1989), pág. 147.

⁽⁷⁾ Para LLAMAS LABELLA la "barahunda normativa" las convertía en "una categoría tributaria espinosa para ser aplicada por las Corporaciones Locales, de escasa utilidad y poco menos que jurídicamente inviable para los fines que se propone cumplir" (1973), pág. 184.

⁽⁸⁾ FERREIRO se refiere eufemísticamente a esta motivación señalando "la escasa importancia de estos tributos para la Hacienda Estatal, derivada quizás de su complicado procedimiento de aplicación y de la utilización como alternativa de los impuestos directos que gravan los incrementos patrimoniales de valor, aunque el objeto y el

Pese a estos inconvenientes, la nueva Ley de Carreteras no ha querido prescindir de las contribuciones especiales, e incluso ha reforzado su regulación⁽⁹⁾, siguiendo algunas pautas propuestas por VEGA HERRERO. También la ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988 mantiene la existencia de esta figura tributaria, considerando que los municipios de pequeño tamaño carecen de otros recursos para financiar sus obras públicas⁽¹⁰⁾.

Así pues, la década de los noventa puede contemplar un nuevo desarrollo -más sosegado- de las contribuciones especiales. Se trata, sin duda, de una figura de importancia secundaria pero enormemente útil para supuestos bien determinados.

En efecto, existen determinadas obras cuyo coste "ni debe ni puede gravitar sobre los contribuyentes por impuestos generales"⁽¹¹⁾, por originar un beneficio especial. Esto resulta especialmente cierto en el caso de las Comunidades Autónomas -y de Castilla-León en particular- por el localizado alcance de las obras públicas autonómicas⁽¹²⁾ y por el limitado papel que ofrece la LOFCA a los impuestos regionales (art. 6.2), negando prácticamente su eficacia recaudatoria⁽¹³⁾.

ámbito de aplicación de ambas figuras tributarias no coincidan totalmente" (1989), pág. 851.

(9) La Ley de 1974 sólo contemplaba contribuciones especiales por "la construcción de nuevos accesos y vías de servicios" (art. 24.1), mientras que la Ley de 29 de julio de 1988 se refiere a "carreteras, accesos y vías de servicio" (art. 14.1).

(10) Cfr. RUBIO DE URQUIA y ARNAL BURJA (1989), pág. 148.

(11) Real Decreto de 31 de diciembre de 1917, citado por ALBISANA (1975), pág. 6.

(12) Como destacan COLLADO YURRITA y GIMENEZ-REYNA "a partir de la tesis de la limitación espacial de la incidencia del beneficio de los bienes sociales se sostiene que los servicios públicos deben ser prestados -y sus costes compartidos en línea de las preferencias de los residentes de la correspondiente región de beneficio" (1990), pág. 41. El razonamiento resulta plenamente aplicable a la realización de obras públicas y al establecimiento o ampliación de servicios públicos.

(13) Vid. supra § I.

En definitiva, pensamos que la Comunidad de Castilla-León se encuentra ante una buena oportunidad para implantar contribuciones especiales, superando las antiguas deficiencias de la legislación de régimen local y evitando la "pereza administrativa" que la recaudación de impuestos generales ha ocasionado en el ámbito estatal. Veamos que criterios convendría seguir para diseñar la "nueva planta" de las contribuciones especiales castellano-leonesas por construcción de carreteras.

B. ELEMENTOS ESENCIALES

1. Hecho imponible

a. Beneficio especial vs. ejecución de la obra

La doctrina ha adoptado dos posturas extremas sobre el hecho imponible de las contribuciones especiales. Unos aceptan el concepto acuñado por la Ley General Tributaria ("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")⁽¹⁴⁾. Otros consideran que el verdadero hecho imponible está constituido por "el acuerdo que decide la ejecución de la obra"⁽¹⁵⁾, si bien la ejecución material —o la efectiva concurrencia del beneficio— opera como requisito de eficacia del hecho imponible⁽¹⁶⁾.

En realidad LLAMAS LABELLA matiza esta tesis reconociendo que el verdadero presupuesto fáctico de las

⁽¹⁴⁾ Cfr. VEGA HERRERO (1975), pág. 521; APARICIO PÉREZ, (1983), pág. 598; SAINZ DE BUJANDA (1989), pág. 184. En este sentido se manifiesta también la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Cfr., entre otras, las Sentencias de 15 de enero de 1988, 5 de febrero de 1988, 9 de mayo de 1988, 14 de mayo de 1988, 21 de junio de 1988, 27 de junio de 1988, 29 de septiembre de 1988, 3 de octubre de 1988 y 22 de octubre de 1987.

⁽¹⁵⁾ Cfr. CORTES DOMINQUEZ, (1970), págs. 248, 254 y 255 y ROVIRA MOLA (1975), pág. 738; LLAMAS LABELLA parece seguir también esta postura —con ciertos matices— afirmando que "el acuerdo de ejecutar una actividad pública, unido al de emplear para financiarlo el ingreso arbitrado por las contribuciones especiales, origina una situación jurídica donde el ente público es titular de un derecho de crédito" (1973), pág. 159.

⁽¹⁶⁾ Cfr. ROVIRA MOLA (1975), pág. 742.

contribuciones especiales es "el gasto especial del ente público"⁽¹⁷⁾. Entendemos que -aunque se prescindiera del "beneficio especial", dentro de esta tesis debe darse un paso más, identificando el hecho imponible con la ejecución de la obra. Como señala la Ley de Haciendas Locales "las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse" (art. 33.1).

A nuestro juicio las tesis del beneficio y de la ejecución de la obra constituyen dos posibles configuraciones legales de la contribución especial. Adoptar una u otra constituye una elección política. En el primer caso (beneficio especial) se prima la justicia; en el segundo (ejecución de las obras) la seguridad jurídica.

No se trata de "sacrificar" uno de estos principios al otro, pues -como advierte MARTIN QUERALT⁽¹⁸⁾- existe tal interdependencia entre ellos que sin justicia no hay verdadera seguridad jurídica y viceversa. La técnica del beneficio especial busca la justicia del caso concreto, protegiendo la seguridad jurídica mediante mecanismos genéricos (presunciones iuris tantum de que en ciertas hipótesis se produce el beneficio)⁽¹⁹⁾. La segunda alternativa garantiza la seguridad jurídica del caso concreto, considerando el legislador que en la generalidad de los casos la mera ejecución de las obras resulta beneficiosa para los sujetos pasivos⁽²⁰⁾. En todo caso es deseable que el legislador adopte claramente una de estas posiciones evitando ambigüedades y "asperas normativas"⁽²¹⁾ que conducen a la perplejidad jurídica.

Podría pensarse que la LOFCA ha tomado partido por la tesis del beneficio al adoptar la fórmula de la Ley General Tributaria, limitando así la libertad de las Comunidades Autónomas, pero la cuestión no es diáfana, pues cabe interpretar que la mención del "beneficio o aumento de valor de los bienes" no se refiere al "hecho imponible" sino al "objeto imponible" del tributo, es decir, a la

(17) (1973), pág. 234.

(18) (1975), pág. 732.

(19) Propugna esta solución VEGA HERRERO (1975-3), pág. 102.

(20) Cfr. LLAMAS LABELLA (1973), pág. 96.

(21) La expresión es de LLAMAS LABELLA (1973), *passim*.

manifestación de riqueza que resulta gravada⁽²²⁾.

b. Construcción de carreteras, accesos y vías de servicio

Centrándonos ya en el hecho imponible de las contribuciones especiales autonómicas por construcción de carreteras cabrían las siguientes posibilidades:

1.- Siguiendo la técnica del beneficio resultaría adecuado definir el hecho imponible como la obtención de un beneficio especial (aunque no pueda fijarse en una cantidad concreta) como consecuencia de la ejecución de las obras que se realicen para construir carreteras, accesos y vías de servicio⁽²³⁾.

Pero esta fórmula debería completarse presumiendo -salvo prueba en contrario- que resultan beneficiados los titulares de fincas, establecimientos y urbanizaciones que comuniquen directamente con las obras realizadas⁽²⁴⁾.

Es más, dado que el "beneficio" resulta un concepto enormemente subjetivo (VICENTE-ARCHE)⁽²⁵⁾ podría ser aconsejable restringirlo a una de sus modalidades, el "aumento de valor de los bienes"⁽²⁶⁾, presumiendo ius

⁽²²⁾ Cfr. -refiriéndose a preceptos análogos- ALBIRANA (1989), pág. 117 y ROVIRA MOLA (1975), pág. 740.

⁽²³⁾ Seguimos la fórmula utilizada por la Ley de Carreteras y Caminos, de 29 de julio de 1988, art. 15.1.

⁽²⁴⁾ La ley de Carreteras y Caminos de 1988 se limita a señalar que "serán sujetos pasivos de estas contribuciones especiales quienes se beneficien de modo directo con las carreteras, accesos y vías de servicio) y, especialmente, los titulares de las fincas y establecimientos colindantes y los de las urbanizaciones cuya comunicación resulta mejorada", pero no establece verdaderas presunciones ius tantum.

⁽²⁵⁾ Creemos que en este sentido debe interpretarse la crítica del profesor VICENTE-ARCHE cuando afirma que "el beneficio especial de una determinada categoría de contribuyentes es un dato económico, no jurídico, y como tal no puede ser elevado a la categoría de fundamento jurídico de este tributo" (1964), pág. 329.

⁽²⁶⁾ Como reconoce VEGA HERRERO, en las contribuciones especiales por construcción de carreteras, el "beneficio"

tantum que éste se produce en las hipótesis antes señaladas (VEGA HERRERO). La prueba de que no se ha producido el aumento de valor por parte de los afectados también puede resultar difícil, pero al menos podrán promover la tasación pericial contradictoria (art. 52.2 LGT).

La solución del "aumento de valor", aplicable con relativa comodidad a los inmuebles ofrece mayores dificultades en el caso de los establecimientos mercantiles e industriales, aunque -según ROVIRA- la mejora de los accesos y comunicaciones puede aumentar el valor del fondo de comercio⁽²⁷⁾. Téngase en cuenta que según el nuevo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas el fondo de comercio puede figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido "a título oneroso" (art. 194.2), lo que -en cierto sentido- sucede con los aumentos de valor de la explotación que provengan de accesos financiados con contribuciones especiales⁽²⁸⁾.

Otra posibilidad estaría en definir el hecho imponible como la "mejora de las comunicaciones", pero ello supondría ya algo semejante a una presunción iuris et de iure en el sentido de considerar que dicha mejora supone siempre un beneficio⁽²⁹⁾ (pensemos en los inconvenientes que supondría para un albergue de reposo retirado intencionadamente de los itinerarios habituales). En el caso de que se adoptara esta solución intermedia el presunto sujeto pasivo sólo podría eludir el pago probando que las obras realizadas no mejoran sus comunicaciones.

2. Aplicando la técnica de la mera ejecución de obras como hecho imponible -suponiendo que sea respetuosa con el art. 8.1 LOFCA- el principal problema que se plantea es delimitar el ámbito de los sujetos pasivos. La doctrina propone acudir a presunciones iuris et de iure, de modo que la ley defina en términos generales la zona lineal o el

suele traducirse en un aumento de valor de las fincas o bienes (1975-2), pág. 95.

(27) (1977-2), pág. 284.

(28) En sentido técnico-jurídico no es así, pero recordemos que la LGT parece suponer la existencia de una cierta "contraprestación" en el caso de las tasas y contribuciones especiales (art. 26).

(29) Como señala LLAMAS "no se trata de una auténtica presunción legal, en el sentido jurídico que esta tiene, sino de un pensamiento de tal clase que como presunción se agota jurídicamente en el pensamiento del legislador.

polígono delimitador de los contribuyentes (30).

Este mecanismo ofrece ciertos problemas -no insuperables- de legitimidad constitucional, pues será preciso que en la generalidad de los casos la mera ubicación de una finca en la zona gravada suponga un real aumento de valor. Esto exige que la ley vaya precedida de minuciosos estudios técnicos que permitan establecer el ámbito al que se extenderá la presunción lucra et de iure en función del tipo de obra realizada (carreteras, accesos, vías de servicio).

2. Sujetos pasivos

Hemos visto como la delimitación de los sujetos pasivos en las contribuciones especiales aparece íntimamente vinculada a la técnica que se utilice para definir el hecho imponible. Pero esto no basta para calificarlas de tributo "personal" (en el sentido de que su presupuesto objetivo sólo pueda ser definido haciendo referencia a un sujeto determinado).

En efecto si se considera como hecho imponible la mera ejecución de la obra, queda claro su carácter real hasta el punto de que el legislador debe definir -mediante un razonamiento presuntivo- la determinación espacial y personal del sujeto pasivo (31).

En cambio, si el hecho imponible se define como la obtención de un beneficio especial, la cuestión es más delicada. En el caso de que el beneficio consista en un aumento de valor (solución que propugnamos) queda también patente la naturaleza real de las contribuciones especiales. La Ley determinará que el gravamen recaiga sobre los titulares del inmueble o explotación revalorizada al construirse los nuevos accesos viales.

El problema surge cuando también se consideran sujetos pasivos -sin más precisiones- a "quienes se beneficien de modo directo con las carreteras, accesos y vías de servicio", fórmula que utiliza la ley estatal junto a la mención de supuestos concretos (art. 14,2).

Con esta técnica la contribución especial se "personaliza" (en el sentido de que su presupuesto objetivo aparece intrínsecamente vinculado a la persona que obtiene

(30) Cfr. ROVIRA (1975-1), pág. 154.

(31) Cfr. ROVIRA, (1977-1), pág. 152 y (1977-2), pág. 277.

el beneficio directo), pero al mismo tiempo se difumina: ¿quiénes son esos sujetos que -al margen de los titulares de fincas, establecimientos y urbanizaciones colindantes- resultan directamente beneficiados? (32).

En realidad se trata de una cláusula residual que intenta repartir el gasto entre aquellos hipotéticos beneficiarios que la ley no alcanza a definir de un modo más preciso. En este caso se busca una teórica justicia que lleva a quebrantar la seguridad jurídica, lo que equivale a provocar resultados inicuos. Definir el elemento subjetivo del hecho imponible mediante un concepto jurídico indeterminado constituye una invitación a la arbitrariedad.

Así pues, en el caso de que se opte por la fórmula del beneficio -en su formulación genérica o restringido al aumento de valor- debería delimitarse el ámbito personal del sujeto pasivo con independencia del elemento fáctico del hecho imponible -mejora o aumento de valor de un bien o explotación económica- aludiendo a los titulares de un derecho real (propietarios, usufructuarios, enfiteutas, censatarios) y -si se estima oportuno- a los arrendatarios. Además sería conveniente establecer reglas claras para el reparto de cuotas en los supuestos de dominio dividido, arrendamientos y propiedad horizontal.

3. Elementos cuantitativos

a. Base imponible o "cuota contributiva global" (33)

La única limitación que establece la LOFCA sobre este punto es que "la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma" (art. 8.2).

La razón es obvia, pues las contribuciones especiales pretenden "repartir" entre los sujetos especialmente beneficiados el gasto que ha supuesto una obra pública (en nuestro caso la construcción de carreteras) o el establecimiento de un servicio público.

Lógicamente, la futura ley de Castilla-León debe

(32) Precisamente por este motivo la Ley de 1974 sólo gravaba la construcción de accesos y vías de servicio "por entender que son precisamente los supuestos en que la determinación del beneficio obtenido por la obra es más clara" (Informe de la Ponencia, Diario de Sesiones de las Comisiones, núm. 387, pág. 6, cit. por VEGA HERRERO, (1975-2), pág. 95, nota 14).

(33) La expresión es de ALBIANA (1989), pág. 184.

limitar el "importe global" de cada contribución a un porcentaje del coste de la obra -distinguiendo, como lo hace la ley estatal, según se trate de carreteras, accesos o vías de servicio. En efecto, junto a las personas directamente beneficiadas, existe un interés general de los ciudadanos en la ejecución de la obra. Por otra parte -si se quieren satisfacer las mínimas exigencias de seguridad jurídica⁽³⁴⁾- el gasto no puede repartirse entre todos los sujetos directamente beneficiados, sino sólo entre algunos de ellos (titulares de ciertos inmuebles o explotaciones económicas).

b. Cuota individual

He aquí uno de los problemas más delicados que plantean las contribuciones especiales, ¿cómo repartir el "importe" global de la contribución (base imponible) entre los sujetos pasivos? Ante la imposibilidad práctica de hacerlo en proporción al "beneficio" o al "aumento de valor" que percibe cada contribuyente, resulta inevitable atender a módulos objetivos convencionales.

Aun así existen dos opciones según se intente primar la "justicia" o la "seguridad jurídica": establecer criterios rígidos y automáticos (base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles) o un elenco meramente indicativo acompañado de una cláusula residual "los que determine el Real Decreto que establezca la contribución especial en atención a las circunstancias particulares que concurren en la obra" (art. 25.4.d de la Ley 25/1988).

4. Gestión

Entendemos que la secuencia lógica para la aplicación de este tributo sería: a) Acuerdo relativo a la construcción de carreteras; b) Acuerdo de imposición de la contribución especial, adoptado por el Gobierno de Castilla-León a propuesta de los Consejeros de Economía y de Transportes, y publicación del mismo en el Boletín Oficial de la Comunidad; c) Liquidación provisional y notificación de las cuotas individuales; d) Pago anticipado a cuenta de las cuotas definitivas⁽³⁵⁾; e) Ejecución de la

⁽³⁴⁾ Cfr. las consideraciones que realizamos en el epígrafe anterior.

⁽³⁵⁾ Tal pago se realizaría en virtud de un deber de colaboración -análogo al de los pagos fraccionados en la imposición estatal- que debería establecer de modo expreso la ley.

obra cuyo término supone el devengo del tributo (siempre que se hayan generado las correspondientes plusvalías);
f) Notificación de las liquidaciones definitivas seguidas de los eventuales cobros o devolución de ingresos indebidos.

Por último, sería recomendable establecer la posibilidad de que los interesados se constituyeran en asociaciones administrativas de contribuyentes, bien para promover obras que se financien con contribuciones especiales -aunque la Comunidad pueda decidir libremente sobre su petición⁽³⁴⁾- bien para colaborar en su gestión.

(34) Estamos plenamente de acuerdo con VEGA HERRERO cuando afirma que, en estos supuestos, la "provocación" no puede identificarse con el hecho imponible -(1975-3), pág. 100-, pero entendemos que la iniciativa de los interesados (no vinculante) es plenamente compatible con las contribuciones especiales. La diferencia entre éstas y las tasas no está en la ausencia de provocación, sino que en las primeras el hecho imponible es el establecimiento de un servicio, y en las tasas su prestación.

BIBLIOGRAFIA

- ALBIRANA GARCIA-QUINTANA, C.:
(1975) Prólogo a la obra de VEGA HERRERO Las contribuciones especiales en España, IEF, Madrid, 1975.
- (1989) Las contribuciones especiales, en "Palau 14", núm. 7, pág. 175.
- APARICIO PEREZ, A.:
(1983) Las contribuciones especiales municipales: algunas consideraciones críticas, en "RHAL", núm. 39, pág. 597.
- COLMENAR VALDES, S.:
(1985) Contribuciones especiales (reseña de jurisprudencia), en "RHAL", núm. 45, pág. 616.
- COLLADO YURRITA, M.A. y GIMENEZ-REYNA, E.:
(1990) La nueva hacienda local española, Civitas, Madrid, 1990.
- CORTES DOMINGUEZ, M.:
(1970) Ordenamiento tributario español, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1970.
- DE CASTRO, F.:
(1955) Derecho Civil de España, I, 3ª ed., Madrid, 1955.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.:
(1989) Las contribuciones especiales, en "Curso de Derecho Tributario. Parte especial", Marcial Pons, Madrid, 1989, pág. 841.
- LLAMAS LABELLA, M.A.:
(1972-1) Contribuciones especiales: delimitación de los acuerdos normativos de establecimiento y ordenación, en "CT", núm. 2, pág. 225.
- (1972-2) La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales, en "CT", núm. 3, pág. 215.
- (1973) Las contribuciones especiales, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Zaragoza, 1973.
- MARTIN QUERALT, J.:
(1975) Contribuciones municipales especiales. Efectos jurídicos tributarios derivados de acuerdo de imposición radicalmente nulo, en "REDF", núm. 5, pág. 169.

- ROVIRA MOLA, A.:
- (1975) El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa, en "REDF", núm. 8, pág. 721.
- (1977-1) Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa (I), en "REDF", núm. 13, pág. 117.
- (1977-2) Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa (y II), en "REDF", núm. 14, pág. 277.
- RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURIA, S.:
- (1989) Ley reguladora de las Haciendas locales, Abella, Madrid, 1989, pág. 147.
- VEGA HERRERO, M.:
- (1974) Imposición simultánea de contribuciones especiales, en "REDF", núm. 3, pág. 613.
- (1975-1) Hacia una nueva ordenación de las contribuciones especiales locales, en "HPE", núm. 35, pág. 305
- (1975-2) Las contribuciones especiales en la nueva ley de Carreteras, en "CT", núm. 13, pág. 91.
- (1975-3) Las contribuciones especiales en España, IEF, Madrid, 1975.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:
- (1964) Notas a los "Principios de Derecho tributario", de A. BERLIRI, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.