

Javier FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA

Letrado del Tribunal Supremo

• ENUNCIADO:

*Con fecha 26 de abril de 1996 el Pleno del Ayuntamiento de X, localidad costera con gran afluencia de turistas durante todo el año y especialmente en el período estival, aprobó la imposición de contribuciones especiales para la financiación de la aportación municipal a las obras del paseo marítimo de la playa de la citada localidad, zona que estaba ya urbanizada. Con la construcción de dicho paseo marítimo se pretendía desplazar el tráfico rodado para que aquél tuviera carácter eminentemente peatonal, de tal manera que éstos pudieran tener acceso directo al mar.*

*Tales obras no se ejecutaban por el Ayuntamiento sino por la Dirección General de Puertos y Costas del Ministerio de Fomento, pero con una aportación municipal de 400.000 euros, según convenio celebrado con el citado Ministerio.*

*La aportación municipal prevista, una vez deducidas las subvenciones obtenidas de la Administración autonómica (150.253 €) ascendía a la cantidad de 249.747 €, acordándose en el referido pleno municipal que el 66 por 100 de dicha cantidad procediese de la imposición de contribuciones especiales a los especialmente beneficiados.*

*Con fecha 31 de mayo de 1996, al margen de ratificarse el acuerdo anterior en cuanto a la participación económica de las obras (249.747 €) y el porcentaje a repartir entre los especialmente beneficiados (66 por 100, que se consideró ajustada a los requisitos legales habida cuenta del importe de las obras y del beneficio que iban a recibir los beneficiados por ellas) se fijó como módulo de reparto el del «valor catastral» de los inmuebles afectados. En suma, se adoptaba acuerdo de ordenación de las contribuciones.*

*El día 30 de junio de 1996 en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma a la que pertenecía el municipio en cuestión y el día 4 de julio de igual año en un diario de los de mayor circulación provincial, se publicó el anuncio de ordenación de contribuciones especiales, con indicación del importe del presupuesto de las obras, porcentaje a satisfacer y módulos de reparto. Se publicó, igualmente, anuncio para posible constitución de Asociación Administrativa de Contribuyentes.*

*En Acuerdo plenario de fecha 27 de septiembre de 1996, se aprobó el expediente de aplicación de contribuciones especiales.*

*Concluidas las obras (el día 23 de mayo de 2002), se emitieron las liquidaciones individuales que fueron notificadas a una serie de afectados, titulares de terrenos y edificios colindantes, los cuales las recurrieron con fundamento en las siguientes argumentaciones:*

1. Falta de notificación individualizada del acuerdo de ordenación de contribuciones especiales, con anterioridad al inicio de las obras, lo que determina la nulidad de las posteriores liquidaciones; aunque sí existió notificación cuando las obras finalizaron.

*El Ayuntamiento se defiende alegando que, en todo caso, se trataría de una irregularidad procedimental no invalidante, habida cuenta de la notificación posterior a la realización de las obras, y de que, además, se ha procedido a la exposición al público y publicación que ordena el artículo 224.5 de la LHL.*

2. Que el PGOU del citado municipio y para el particular relativo a la zona costera de la playa preveía la redacción de un plan especial. Al haberse aprobado un proyecto de urbanización sin el previo plan especial, se vulneraba lo dispuesto en la Ley del Suelo. La ausencia de este instrumento de planeamiento arrastra la nulidad de toda la intervención, incluido el expediente de contribuciones especiales.

*El PGOU preveía al respecto «la conveniencia de un Plan Especial» de toda la zona costera de la provincia.*

3. Los recurrentes no son «personas especialmente beneficiadas por las obras» y, por tanto, no son sujetos pasivos. Se argumenta que de las normas de planeamiento urbanístico se desprende que las obras vienen referidas a la ejecución de «sistemas generales», en concreto, de «comunicación», aunque, en realidad el PGOU se refiere al paseo marítimo como «acción estructurante» que, por esencia, benefician al conjunto de la comunidad y no de modo particularizado a ellos.

4. Falta de motivación en la determinación del porcentaje de financiación a cargo de los particulares (66 por 100).

5. Que en el importe a financiar por contribuciones especiales, se incluyen obras distintas a las inicialmente previstas y que no fueron merecedoras de previo acuerdo de imposición de contribuciones especiales. En concreto, obras incluidas en el proyecto de dotación de arbolado y mobiliario urbano. Sin embargo, es de resaltar respecto a las mismas que el citado proyecto fue aprobado el 1 de febrero de 1989 y que examinado el proyecto de urbanización de las obras del paseo marítimo no se aprecia que en su memoria y presupuestos queden incluidas aquellas obras.

6. Que se han incluido dentro de la base imponible de las contribuciones especiales los costes de formación del expediente de las mismas.

#### • CUESTIONES PLANTEADAS:

Realizar un informe jurídico en el que de forma razonada se conteste a los diversos argumentos sustentados por los recurrentes indicando, en su caso, si deberían ser estimados o desestimados.

#### • SOLUCIÓN:

1. Falta de notificación individualizada del acuerdo de ordenación de contribuciones especiales, con anterioridad al inicio de las obras.

Sobre el mecanismo de ordenación y gestión de las contribuciones especiales, es interesante destacar lo siguiente (STSJ de las Islas Baleares núm. 552 de 15 de septiembre de 1998):

En cada caso deben distinguirse:

A) El acuerdo concreto de imposición y ordenación de contribuciones especiales. Debe aprobarse con arreglo a las normas especiales reguladoras de la imposición y ordenación de los tributos locales contenidas en los artículos 15 a 19 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

B) La aprobación definitiva del acuerdo concreto de imposición y ordenación a que hace referencia el artículo 34 de la Ley de Haciendas Locales (LHL), «una vez adoptado el acuerdo concreto de ordenación de contribuciones especiales, y determinadas las cuotas a satisfacer, éstas serán notificadas individualmente a cada sujeto pasivo si éste o su domicilio fuesen conocidos y, en su defecto, por edictos». De ello se desprende la existencia de liquidaciones provisionales, esto es, la determinación de las cuotas a partir del presupuesto de la obra; y que las mismas deben ser notificadas, aunque no se desprenda una obligación de ingreso inmediato, por no exigirse el pago anticipado (duración plurianual, art. 38.2).

C) Asignación de las bases y cuotas definitivas, girando la correspondiente liquidación definitiva, naciendo, en el momento del devengo, siempre que «las obras se hayan ejecutado»; artículo 33.1 y 4, «tal señalamiento definitivo se realizará 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».

La distinción de estos tres momentos suponen para el interesado beneficiario motivos de reacción: frente al primero, sólo podrá formular reclamaciones (art. 17.1), cuya estimación o desestimación expresa o tácita no será susceptible de recurso alguno, lo que resulta lógico atendiendo a la finalidad con la que se regulan; coadyuvar a la formación de la voluntad política en materia de tributos locales; frente a los otros dos, podrán formular recurso de reposición que podrá versar sobre procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje de coste que deben satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas.

Aclarada la procedencia de notificar individualmente las cuotas con anterioridad al inicio de las obras -aunque sean provisionales con base al presupuesto-, el núcleo esencial del caso planteado se desplaza al examen de si la notificación posterior -y consiguiente apertura del derecho a formular recurso de reposición sobre la procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas-, han de servir para subsanar la falta de notificación anticipada, de tal modo que tal deficiencia no constituya sino una mera irregularidad procedimental no invalidante al no causar indefensión a quien, en definitiva, mantienen el derecho a recurrir en los términos previstos en el artículo 34.4.<sup>a</sup> de la LHL.

El Tribunal Supremo (TS), en doctrina reiterada, califica este vicio como de naturaleza insubsanable. Así, por ejemplo la Sentencia de 8 de abril de 1999 precisa:

«La cuestión de la naturaleza, finalidad y trascendencia del requisito, legalmente establecido, de que a la ejecución de las obras financiadas con contribuciones especiales precede la aprobación del expediente de aplicación, ha sido abordada por esta Sala en reiteradas ocasiones y entre las más recientes, en las SS. de 16 de enero de 1996 y 18 y 24 de noviembre de 1997, en las que se ha establecido lo siguiente: Todas las previsiones establecidas en el Real Decreto Legislativo 781/1986 para las contribuciones especiales parten de la base de que a la realización de las obras o establecimiento de los servicios, preceda la tramitación administrativa del expediente. El art. 224 no puede ser más contundente».

te cuando en su núm. 3 dispone que "el acuerdo relativo a la realización de una obra o de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la aplicación de éstas", y en el siguiente número 4 del mismo artículo, que el expediente de aplicación "será de inexcusable tramitación" en todos los casos y "constará de los documentos relativos a la determinación del coste de las obras y servicios, de la cantidad a repartir entre los beneficiarios, de las bases de reparto y de las cuotas asignadas a cada contribuyente", cuotas que si se han de determinar necesariamente en ese expediente de tramitación inexcusable, y sin la que no puede ejecutarse el acuerdo de realización de obras, es para que sean conocidas por los futuros contribuyentes y así lo impone expresamente el número 7 del mismo art. 224 al decir que "una vez aprobado el expediente de aplicación de contribuciones especiales, las cuotas que correspondan a cada contribuyente serán notificadas individualmente si el interesado fuera conocido, o, en su caso, por edictos".»

Pues bien, esta notificación individual de cuotas no puede confundirse ni equipararse con la exposición al público y publicación que ordena el número 5 del repetido artículo 224, cuando las obras rebasan determinadas cuantías que van dirigidas a la información general de los posibles afectados, a los exclusivos efectos de que puedan solicitar la constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes, como instrumento colectivo de colaboración con la Administración Municipal. Por el contrario, las notificaciones individuales de cuotas tienen por finalidad que los interesados puedan formular recurso de reposición ante el Ayuntamiento que versarán no sólo 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; objetivos, todos ellos, de directa fiscalización ciudadana sobre la actuación de la Administración Municipal, que la Ley confiere individualmente a los que están llamados a sufragar una parte importante del coste de aquéllas; control que se convertiría en ilusorio si dichas obras estuvieran ya ejecutándose cuando se practica la notificación.

Por tanto, esta notificación individual ha de considerarse necesaria e imprescindible y como garantía tributaria no puede dársele el tratamiento de una mera formalidad procedimental, en la que es indiferente el momento de llevarse a cabo; antes al contrario su tardía realización, al privar en la práctica al contribuyente de un derecho reconocido por la Ley, constituye un vicio que produce indefensión y, por lo tanto, insubsanable.

## 2. Ausencia de plan especial previsto en el Plan General de Ordenación Urbana (PGOU).

En este argumento no tienen razón los recurrentes.

Como el relato de hechos señala, el PGOU preveía «la conveniencia» de la redacción de un plan especial, en ningún caso la necesidad de dicho plan especial, por tanto no existía un mandato imperativo para que aquél se redactara. La referencia al mismo no se expresa en términos de exigencia reglada cuya ausencia haya de implicar infracción de ordenación urbanística.

Por otro lado, la referencia a su carácter de «protección» conduce a pensar que su conveniencia afecta propiamente a los trabajos de terreno natural no urbanizado de la zona costera en cuestión y, por tanto, no a la zona urbanizada del mismo.

Con independencia de lo anterior, no se puede olvidar que el objeto del recurso son unas liquidaciones de contribuciones especiales y, de ser cierto que se aprobó un proyecto de urbanización sin el preceptivo plan especial, ello generaría derecho a impugnación del citado proyecto. Al no impugnarse, en tiempo adecuado, no puede plantearse aquí la legalidad de una actuación urbanística no impugnada.

Finalmente, señalar que la hipotética ilegalidad en la actuación urbanística, no necesariamente viene a determinar vicio de nulidad, sino que es posible causa de anulabilidad cuyo carácter invalidante habría que examinar de forma concreta en cada caso.

### 3. Carecen del carácter de personas especialmente beneficiadas por las obras.

Las contribuciones especiales se asientan en la actividad administrativa consistente en la realización de una obra o servicio público, emprendidos en interés general, pero que proporciona beneficios especiales a ciertos individuos propietarios de bienes inmuebles.

La Ley General Tributaria las define en su artículo 26.1 b) como «aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio especial o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas del establecimiento o ampliación de servicios públicos».

Afirman los recurrentes que no son personas especialmente beneficiadas por las obras porque las mismas vienen referidas a la ejecución de «sistemas generales» que, por esencia, benefician al conjunto de la comunidad y no de modo particularizado a ellos.

Si fuera así, es decir, si se encuadraran las obras en ejecución de sistemas generales tendrían razón, porque el artículo 12.1.<sup>a</sup> del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 excluye, en este caso, la posibilidad de financiarlas por contribuciones especiales pues el trazado de la red viaria, su enlace con las carreteras y el emplazamiento de los centros de comunicaciones, que constituyen los elementos básicos del sistema general de comunicaciones, son obras que excluyen la existencia de un beneficio especial de las fincas colindantes con la nueva calle, pues por tratarse de un sistema general, el beneficio es común para todos los ciudadanos, mientras que para la posible imposición de contribuciones especiales, además de atender al interés general o común, es necesario el beneficio especial a personas determinadas, aunque dicho beneficio no pueda fijarse en una cantidad concreta.

Sin embargo, las obras a que se refiere el supuesto no merecen la calificación urbanística de «sistemas generales» y mucho menos de «sistemas generales de comunicación», cuando de lo que se está hablando es de la construcción de un paseo marítimo de carácter eminentemente peatonal y que, precisamente, tenía por objeto desplazar el tráfico rodado.

La configuración del paseo marítimo como «acción estructurante» según el PGOU no equivale a atribuirle la calificación técnico urbanística de «sistema general» por cuanto dicho paseo no es elemento de la infraestructura viaria que afecte al sistema básico de comunicaciones ya que, repetimos una vez más, se elimina su carácter de vía de comunicación rodada para darle el de peatonal.

Así pues, la obra no tiene interés viario alguno, sino que su interés está en la reforma integral de la zona, su rehabilitación, su recuperación para el paseo peatonal y para facilitar el acceso de aquellos al mar.

Desde esta perspectiva es obvio que los recurrentes, titulares de terrenos y edificios colindantes con el paseo, ha resultado especialmente beneficiado con las obras por cuanto que dichos terrenos han quedado, sin duda alguna, revalorizados, tanto para el uso turístico propio de la zona, como para el residencial.

Piénsese que el desvío del tráfico supone mejorar el acceso peatonal de turistas y residentes a la playa que pueden acceder directamente sin ruidos y demás molestias de la intermediación de una vía de tráfico rodado.

En suma, ha existido una variación de los usos respecto a la situación anterior, con la formación de un nuevo paseo, antes inexistente, que, sin duda alguna, ha supuesto un singular beneficio para los propietarios de inmuebles colindantes.

#### 4. Falta de motivación del porcentaje.

En las contribuciones especiales donde coexisten, por un lado, el interés general, y, por otro, el beneficio singular o especial de determinadas personas, no es fácil establecer el porcentaje de participación de éstas.

Frente a normas anteriores, que trataban de establecer porcentajes fijos según el tipo de obra, el Real Decreto Legislativo 781/1986 abandonó dicho sistema, disponiendo en su artículo 221 que «el importe de las contribuciones especiales se determinará por los Ayuntamientos en función del coste total presupuestado de las obras o de los servicios que se establezcan, amplíen o mejoren. Tal importe no excederá, en ningún caso, del 90 por 100 del coste de la obra que el municipio soporte, entendiéndose por tal la diferencia entre el coste total de las obras o servicios y las subvenciones que obtenga del Estado o de cualquier otra persona o Entidad pública o privada».

Como recuerda la Sentencia del TS de 2 de julio de 1997, «la estimación del beneficio especial corresponde hacerla al Ayuntamiento en el correspondiente expediente de aplicación de las contribuciones especiales, pero tal estimación deberá ser motivada, aun reconociendo la dificultad que tal apreciación lleva consigo».

En principio, en el caso que analizamos parece que la fijación de un porcentaje del 66 por 100 se puede entender como razonable desde el momento en que al tratarse de un paseo peatonal entre los edificios y los terrenos de los recurrentes y el mar, parece obvio que el beneficio cuantitativa y cualitativamente más relevante ha de repercutir precisamente en los propietarios de tales edificios cuyos ocupantes serán los más directos beneficiados por el paseo marítimo.

Es cierto que no aparece muy motivada la fijación de dicho porcentaje, tal y como se recoge en el relato de hechos, pero sí se puede destacar lo siguiente:

A) Que se respeta el límite legal de no sobrepasar el 90 por 100 del coste.

B) Que es muy difícil precisar con exactitud el porcentaje matemático de beneficio singularizado frente al beneficio general, por tanto su fijación siempre tendrá un componente de tanto alzado.

C) Que en el recurso simplemente se alude a que falta la motivación, pero no manifiestan su disconformidad con el porcentaje fijado, alegando su injusticia o desproporcionalidad, o señalando el que pudieran estimar como adecuado.

En consecuencia, estimamos que, en el presente caso la no completa motivación no es generadora de indefensión, pues no agota el máximo legal permitido, ni puede considerarse desproporcionado o exagerado (un 66 por 100 frente al límite del 90 por 100). No habiendo incurrido la Administración en su fijación en una arbitrariedad desproporcionada.

#### 5. Inclusión de obras distintas a las inicialmente previstas.

Si así fuera sería un argumento que haría estimar la pretensión de los recurrentes, pero no es así tal y como se deduce del relato de hechos.

Se hace referencia a obras incluidas en un proyecto de dotación de arbolado y mobiliario urbano, pero éste fue aprobado en un acuerdo plenario anterior. Además, se dice, que no quedaron incluidas en el proyecto de las obras del paseo marítimo para el que se acordó la imposición de las contribuciones especiales, y que, a la vista de la memoria y presupuesto del proyecto de urbanización incorporado al expediente, no se aprecia la inclusión de tales obras. Luego huelga ya cualquier comentario para desestimar este motivo del recurso.

**6. Inclusión de coste de formación del expediente de contribuciones especiales.**

Este motivo, de ser así, sí debe ser estimado.

Esta partida no tiene cobertura legal para ser incluida, pues no aparece descrita en los conceptos que forman la base imponible, según el artículo 31 de la LHL.

• **SENTENCIAS, AUTOS Y DISPOSICIONES CONSULTADAS:**

- **Ley 39/1988 (LHL), arts. 15 a 19, 31, 33, 34, 38.2, 221 y 224.**
- **Ley 230/1963 (LGT), art. 26.1 b).**
- **RD 1346/1976 (Ley del Suelo), art. 12.1.<sup>a</sup>.**
- **SSTS de 2 de julio de 1997 y 8 de abril de 1999.**
- **SSTSJ de las Islas Baleares de 15 de septiembre de 1998 y 8 de marzo de 2002.**