

CAPÍTULO TERCERO

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS, UN ESTUDIO COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y MÉXICO

I. Introducción	107
II. Delimitación gramatical	108
III. Naturaleza jurídica de las contribuciones especiales.	111
IV. Discusión española segunda generación	121
V. Nuestra consideración sobre las contribuciones especiales	127
VI. Diferencia entre el aumento de valor de los bienes y el beneficio especial	129
VII. Antecedentes históricos en España	132
VIII. Evolución legislativa en España	133
IX. Distinción entre la contribución especial y el impuesto especial	138
X. Régimen jurídico español de la contribución especial: fundamento constitucional	140
XI. La Ley General Tributaria, artículo 26	140
XII. Las contribuciones especiales en el ámbito autonómico	142
XIII. Las contribuciones especiales en el ámbito local	144
XIV. El concepto legal de la contribución de mejoras	146
XV. El hecho imponible de la contribución especial en la legislación española.	147
XVI. El objeto material de la contribución de mejoras	156
XVII. La contribución especial en México	157
XVIII. Propuestas.	160

CAPÍTULO TERCERO

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS, UN ESTUDIO COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y MÉXICO

I. INTRODUCCIÓN

Después de haber comprendido la problemática que se plantea alrededor de la tributación extrafiscal y las posibles soluciones que se han ofrecido doctrinaria y jurisprudencialmente, en el presente capítulo abordaremos el estudio de la contribución especial con el propósito de destacar las características que como tributo redistributivo pueden permitir establecer un tributo ecológico.

Es así como, en las siguientes páginas se realiza el análisis sobre la contribución especial, con el propósito de establecer una conexión entre la primera parte de este libro —la tributación extrafiscal y los principios inspiradores— y su parte especial “la contribución por gasto en razón del deterioro del medio ambiente”.

En atención a lo anterior, haremos un examen comparativo del marco jurídico entre España y México de la contribución especial. Así, acudimos a estas páginas para dar, en primer lugar, un concepto claro y preciso de la contribución especial; posteriormente, en el desarrollo del presente mostramos el debate jurídico tributario respecto a esta categoría tributaria, y, por último, analizamos su especial régimen jurídico.

La contribución especial es una categoría tributaria que encierra dentro de su seno dos especies: la contribución de mejoras y la contribución por gasto. De tal manera que se sigue la corriente doctrinal de la escuela italiana impulsada por Giannini, quien estableció cabalmente esta distinción.

En la legislación y literatura tributaria se reconoce a la contribución especial como un tributo autónomo, sin embargo, generalmente no se hace la distinción entre la contribución de mejoras y la contribución por gasto. De tal suerte que, tanto en el derecho español como el mexicano se define a la con-

tribución especial como contribución de mejoras, lo que observaremos en próximas páginas al estudiar su hecho imponible. En esta misma dirección, se puede afirmar en una primera aproximación, que no se encuentra sancionado en un cuerpo normativo la regulación de la contribución por gasto.

En los ordenamientos jurídicos español y mexicano la contribución especial se regula bajo las características de la contribución de mejoras, por tal motivo, en este trabajo siempre que se refiera a la contribución especial, debemos entenderla bajo el contexto de la contribución de mejoras.

Como expusimos en líneas anteriores, el tributo en la doctrina tributaria constituye un género, cuyas especies son el impuesto, el derecho y la contribución especial.²⁹⁴

Para el desarrollo de este capítulo comenzaremos con un breve estudio de la contribución especial como género y posteriormente se analizará la contribución de mejoras.

La contribución especial es un tributo, pero no es un tributo que se aplique con regularidad por parte del Estado convirtiéndolo en un tributo de poca eficacia recaudatoria. Esto lo sostenemos con base en el derecho positivo vigente y en virtud de dos razones: la primera, se desprende de su especial procedimiento de aplicación, y la segunda, deriva de la estructura misma del tributo.

La contribución especial contiene muchas aristas, lo cual estimula a realizarle un estudio fino y detallado. Cabe advertir que actualmente existe una cierta reticencia para la aplicación de esta categoría,²⁹⁵ y creemos que se debe a una mala interpretación y desconocimiento de ésta.

II. DELIMITACIÓN GRAMATICAL

Primeramente, desentrañaremos el sentido gramatical de la contribución especial. La raíz latina de la palabra contribución proviene de *contri-*

²⁹⁴ De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, los tributos se clasifican en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. De tal manera, que la doctrina mexicana siguiendo la clasificación que da el derecho positivo mexicano considera cuatro categorías tributarias; sin embargo, algunos autores han indicado que las aportaciones de seguridad social son categorías parafiscales. Para un estudio profuso sobre el tema véase, Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, nota 5.

²⁹⁵ Sin embargo, hay autores que consideran a la contribución especial como tributo idóneo de las comunidades autónomas, entre éstos figura Herrera Molina, Pedro Manuel, "Las contribuciones especiales por construcción de carreteras como tributo autónomo", *Impuestos*, 1990, II, p. 244.

búere de *tribúere*, y es la acción de contribuir, que significa dar, como otras personas, cierta cantidad para algún fin. También es sinónimo de tributo, que es el pago que, por distintos conceptos establecidos, están obligados a hacer los ciudadanos para sostener los gastos del Estado, la provincia o el municipio. Especial proviene del latín *species*, forma de *spécere*, del cual se forma el castellano especie, que significa limitado a cierta cosa o para cierta cosa o persona, pero no para todas; diferente de lo ordinario o corriente; no cualquiera; extraño; distinto a lo acostumbrado.

Tradicionalmente, la contribución especial se ha distinguido en de mejoras y por gasto, y sobre esta distinción se debe aproximar a su significado gramatical. Mejora es la acción y efecto de mejorar: para la mejora del suelo. Cambio en una cosa por el que resulta mejorado. Particularmente, trabajo u obra realizado en una finca, con el que se la mejora. Cambio que se hace en alguna finca o casa que se tiene arrendada o que se usufructúa y por el que puede pedirse indemnización al propietario de ella.

Por otro lado, gasto es la acción de gastar, proviene del latín *vastare* que significa usar una cosa que se pierde, desaparece o se destruye al usarla. Particularmente, gasto es el hecho de entregar dinero por algo. Cantidad de dinero que se gasta.

El campo del derecho tributario permite observar que en ocasiones la significación gramatical no coincide con el lenguaje técnico tributario. Sin embargo, en el caso concreto, el sentido gramatical de las contribuciones especiales, así como la de mejoras y por gasto, nos refiere a la misma acepción usada en el terreno jurídico tributario.

Una vez hecha la aproximación gramatical sobre estas categorías jurídicas, se desarrollará primeramente el análisis sobre la contribución especial, con el propósito de delimitar a las contribuciones de mejoras y por gasto. Resulta necesario mencionar que este análisis parte de la identificación de la contribución especial como “categoría tributaria”, debido a que esta última se concibe como género del entendimiento, es decir, *suprema rerum genera*. La categoría tributaria es un concepto puro del entendimiento, que se obtiene mediante una percepción intelectual. En la doctrina tributaria, la aplicación de los términos clase, especie, instituto, figura y categoría tributaria es indistinta, lo cual denota desorden semántico, por tal motivo, y con el afán de plasmar cierta coherencia metodológica, se usará el término categoría tributaria.

Es conveniente precisar que algún sector de la doctrina nacional no hace referencia a la contribución especial, pues únicamente estudia la contribu-

ción de mejoras. Sin embargo, algunos autores²⁹⁶ analizan a las contribuciones especiales siguiendo el criterio de las doctrinas española e italiana.

Como se ha indicado en líneas arriba, este capítulo está inspirado en el estudio realizado por el jurista italiano Giannini, quien propuso la distinción entre la contribución por mejoras y la contribución por gasto, dentro del género contribución especial. Siguiendo esta lógica, en el presente capítulo se analizará la contribución especial con énfasis en la contribución de mejoras. El siguiente capítulo se abocará a la contribución por gasto. El estudio de la contribución especial se realizará desde la perspectiva de la teoría general tributaria, esto con el afán de encontrar su idoneidad como instrumento de protección del ambiente. Es conveniente señalar que el estudio aquí emprendido se hará con base en la doctrina tributaria española, en la mexicana y con algunas referencias de la italiana.

En el derecho vigente y en la dogmática tributaria se reconoce a la contribución especial como tributo, sin embargo, no se hace la distinción entre la contribución de mejoras y la contribución por gasto. Dentro de esta definición, los cuerpos normativos vigentes contemplan a la contribución especial como contribución de mejoras. Frente a esta perspectiva, se ha decidido abordar el estudio de la contribución especial con las características de la contribución de mejoras. Así que en este trabajo, siempre que se refiera a la contribución especial, debemos entenderla bajo el contexto de la contribución de mejoras, lo cual no significa que nuestra postura arranque de la concepción de la contribución especial en su única especie, esto es, la contribución especial entendida como contribución de mejoras, sino que por técnica didáctica y mejor comprensión del tema, es preferible abordarla desde este criterio.²⁹⁷

²⁹⁶ Al respecto, *cfr.* Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 7, p. 83.

²⁹⁷ Dentro de esta línea de investigación, cabe hacer notar que la normativa española contempla tres supuestos para el establecimiento legítimo de la contribución especial, a saber: la realización de obras, el establecimiento de servicios y la ampliación de estos últimos. En la legislación anterior a la actual se establecía un cuarto supuesto: la mejora de servicios. La supresión de este último supuesto no significa que la contribución de mejoras deje de llamarse como tal, sino que la contribución de mejoras recibe este nombre porque proporciona un especial beneficio al particular, sin que este último haya promovido alguna actuación. No obstante, en el desarrollo del tema se observarán todas las peculiaridades de la contribución especial, esta nota se ha dejado aquí plasmada como muestra de nuestra preocupación.

III. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Lejos de considerar inocuo el análisis de la contribución especial, consideramos que su debate intelectual no ha acabado, un ejemplo de ello ha sido la polémica disertación doctrinaria²⁹⁸ entre Giannini y Berliri suscitada en razón de la clasificación tripartita o bipartita de las categorías tributarias y el cuestionamiento de la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales. Así, en páginas siguientes se analizará este último tópico.

Desde la perspectiva dogmática, resulta interesante plantearse la naturaleza jurídica de esta categoría tributaria, debido a que en la búsqueda de un concepto válido de esta categoría, se enriquece el planteamiento doctrinal, creando nuevas formas de razonamiento jurídico, pero lo más importante es que se constituye una serie de estipulaciones respecto a qué requisitos deben tomar en cuenta los legisladores y verificar la administración tributaria para aplicar dicho tributo.²⁹⁹

Esta categoría tributaria en su momento generó polémica en la doctrina jurídica tributaria europea, debido al planteamiento que formuló Berliri, enfrentándose así a la tradicional clasificación trimembre de los ingresos tributarios, sostenida principalmente por Giannini. En las próximas líneas se desarrollará un debate doctrinal que se planteó sobre la naturaleza jurídica de esta categoría tributaria. Por otra parte, se deja aquí constancia de la inveterada frecuencia con que se presentan datos económicos³⁰⁰ en esta categoría. Es posible que la abundancia de estos datos sean el origen de la polémica anteriormente mencionada.

El tema central del debate suscitado con ocasión de la contribución especial era la pregunta que se formulaba la doctrina italiana respecto a la naturaleza jurídica³⁰¹ de ésta, es decir, si se trataba de una categoría tributaria autónoma o simplemente de una modalidad impositiva.

²⁹⁸ La escuela española de Sáinz de Bujanda ha puesto de manifiesto esta disertación. Sáinz de Bujanda, Fernando (dir.), *Notas de derecho financiero. Seminario de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, vol. 2, t. I, introducción y parte general, 1967, pp. 142-151.

²⁹⁹ Estas ideas se han enriquecido por Santiago Nino, C., *Introducción al análisis del derecho*, Barcelona, Ariel Derecho, 1991, p. 335.

³⁰⁰ Los datos económicos a los que se hace referencia en el texto son las plusvalías y gastos de inversión, por citar sólo algunos ejemplos. Véase Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1991, parte general, p. 108.

³⁰¹ En la dogmática jurídico-tributaria con frecuencia no se explica qué se entiende por naturaleza jurídica, este fenómeno lo hemos advertido después de varias lecturas a

En el derecho tributario italiano, se procuró realizar una clasificación jurídica de los ingresos tributarios; así, encontramos obras de Tesoro,³⁰² Griziotti,³⁰³ Micheli,³⁰⁴ Forte,³⁰⁵ Pugliese,³⁰⁶ y Jarach³⁰⁷ —este último, aunque argentino, sigue la postura italiana—, entre otros. La clasificación que reunía como tributos a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales se llegó a considerar como clásica y tradicional. Dentro de esta concepción surge el pensamiento de Aquile Donato Giannini. Este autor señala que entre el impuesto y la contribución especial existe una *sustancial diversidad en la estructura de la relación tributaria*, dado que en el impuesto, el único fundamento jurídico es la sujeción del particular a la potestad financiera del Estado, y, por ende, no existe una actividad desarrollada por la administración que pueda sugerir una correlación entre el particular y el Estado. En la contribución especial existe un doble fundamento, por una parte, la coacción del Estado, esto es, la sujeción a la potestad de imperio; y, por otra, la ventaja particular que recibe el contribuyente, o el mayor gasto que éste provoca al ente público. De tal manera, que si alguno de estos dos últimos elementos no llega a generarse, no surge la obligación tributaria.³⁰⁸

ensayos tributarios. Esta falta de interés se puede deber a que esta doctrina tan especializada da por comprendidos los conceptos básicos que se manejan en la teoría general del derecho. No obstante, algunos autores dedican tiempo a esta clase de explicaciones, de tal manera, que cuando se habla de naturaleza jurídica se refieren a las notas esenciales de algún instituto o categoría jurídica, en nuestro caso, se entendería como las notas esenciales de la contribución especial. Para nosotros es importante desentrañar el significado de naturaleza jurídica, porque en ocasiones puede dar lugar a dudas y especialmente aquí, en esta parte de nuestra investigación suele encontrarse con confusiones conceptuales. Al finalizar este epígrafe, con el propósito de ofrecer una postura respecto a este debate y de apoyar nuestra tesis, será punto ineludible decir qué se entiende por naturaleza jurídica con respecto de la contribución especial.

³⁰² Tesoro es el primer tributarista (1937) que se adentra desde una perspectiva jurídica en la clásica distinción hacendista de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

³⁰³ Griziotti, “La classificazione delle pubbliche entrate”, *RDFSFS*, I, 1949.

³⁰⁴ Micheli, Gian Antonio, *Corso di diritto tributario*, Torino, UTET, 1981, p. 30.

³⁰⁵ Forte, Francesco, “Teoría dei tributi speciali”, *RDFSFS*, año XII, vol. XII, parte prima, 1953.

³⁰⁶ Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.

³⁰⁷ Jarach, Dino, *El hecho imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, pp. 82 y ss.

³⁰⁸ Giannini, Aquile Donato, *op. cit.*, nota 266, pp. 42 y ss.

Giannini³⁰⁹ introduce en el desarrollo de su pensamiento la definición de contribución especial con dos características, esto es, por una parte la *ventaja económica*, que se traduce en el incremento del valor experimentado por una propiedad inmobiliaria, con motivo de la ejecución de una actividad administrativa; y, por otro lado, el *gasto* o el *aumento de gasto* que provocan un grupo determinado de personas, es decir, como consecuencia del ejercicio de una industria o de un comercio se ocasiona un desgaste excepcional de las obras o bienes públicos. Por lo tanto, el ilustre profesor localiza el hecho imponible de la contribución especial en la singular ventaja del particular o en el mayor gasto realizado por el ente público; al mismo tiempo señala la posibilidad fáctica de que estos dos elementos esenciales de dicho tributo se actualicen y concurren en el mundo fáctico, originando la obligación tributaria.

Micheli, siguiendo la escuela de Giannini, acepta la contribución especial como categoría tributaria autónoma, pero advierte que sus límites no siempre están bien definidos. En su pensamiento, los ingresos tributarios son el impuesto, la tasa, la contribución especial y los monopolios fiscales. El autor citado no propone una definición de la contribución especial. No obstante, proporciona una serie de características que nos permiten distinguir este tributo de otros de su misma especie. Así, señala:

Lo schema giuridico é quello dell'imposta, in quanto essi costituiscono una forma di concorso pecuniario alle spese dell'ente, ma esso é dovuto dal singolo per il vantaggio (qualificato tale dal legislatore, in relazione alla possibile valutazione economica) da lui ricevuto, in seguito a specifica attività amministrativa dell'ente stesso, effettuata nell'interesse precipuo della collettività.³¹⁰

También encontramos dentro de esta escuela a Jarach,³¹¹ quien, aunque autor argentino, apunta con claridad, a diferencia de otros autores, que la naturaleza del hecho jurídico tributario se define de manera positiva respecto a la tasa y la contribución especial y en forma negativa del impuesto, pues en el impuesto puede conformar el presupuesto de hecho cualquier dato que tenga relevancia económica. Es decir, que el impuesto se define

³⁰⁹ *Ibidem*, pp. 58, 59, 495 y ss.

³¹⁰ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, nota 304, p. 30.

³¹¹ Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 307, pp. 82 y ss.

por no tener las características que son propias de la tasa y de la contribución especial. En este sentido tenemos que interpretar las características a que se refiere Jarach, que radican en la correspondencia que existe entre la imposición de la tasa y la contribución especial. Es decir, además de existir el poder de imperio que tiene el Estado para establecer los tributos, hay otro elemento justificativo de dicha imposición, que en el caso de la tasa es la prestación de un servicio público y en el caso de la contribución especial es la ventaja particular. En resumen, cuando Jarach se refiere al carácter negativo del impuesto, lo hace con referencia a que la obligación tributaria no se impone en razón de una contraprestación con relación a una prestación especial otorgada por el Estado.

Por otra parte, del pensamiento del autor citado es importante destacar que dentro de los autores que aceptan la autonomía de las contribuciones especiales, este autor justifica la ventaja particular derivada no sólo de una obra pública, sino también de un gasto público. Por lo tanto, se observa una clara influencia de Giannini. Pero Jarach le imprime su propio matiz, porque para justificar la contribución especial considera, por un lado, la conjunción entre la ventaja particular y la obra pública, y, por otro, la misma ventaja particular y el gasto del ente público. Es así como pone énfasis en la conjunción de la ventaja especial y el gasto público a que hace referencia Giannini.

Antes de estudiar la doctrina jurídica difundida por Berliri, nos acomete la tarea de señalar que su reflexión jurídica se divide en dos periodos: el primero (1952), se caracteriza por la negación de la contribución especial como categoría tributaria autónoma, a la vez que propone su inclusión dentro del impuesto, y el segundo, acepta la autonomía de dicha categoría (1972). También debemos advertir que un grupo de tratadistas recepcionó el cambio de su concepción. Así, en la doctrina española destacan Saínz de Bujanda, Vicente-Arche, Eusebio González y Pérez de Ayala.

Después de esta aclaración, nos toca ahondar en la doctrina de Berliri.³¹² Este autor, en su obra *Principios de derecho tributario*³¹³ (texto traducido al español por Vicente-Arche), niega el carácter autónomo de esta catego-

³¹² Existe la opinión de que anteriormente a Berliri, ya se había negado la existencia de la contribución especial como categoría autónoma, habiéndose defendido esta tesis por Consentini en su obra: "La figura finanziaria del contributo di miglioria", *Annali della Facoltà di Giurisprudenza della Università di Bari*, Bari, vol. IX, 1948, p. 73; Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261.

³¹³ La versión italiana data de 1952, Berliri, Antonio, *op. cit.*, nota 151, p. 315; *id.*, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milán, Giuffrè, vol. II, 1972, p. 119.

ría tributaria, para lo cual analiza tres conceptos de contribución especial ofrecidos por Romano, Giannini y Pugliese, respectivamente. En un primer acercamiento se observa que para este autor las categorías que interesan al derecho tributario son los impuestos, las tasas y las prohibiciones fiscales, que en su esquema agotan todas las posibles relaciones económicas entre el sujeto activo y el pasivo.

En su construcción jurídica, el impuesto tiene dos acepciones, una *lato sensu* y otra *strictu sensu*. *Lato sensu* el impuesto lo identifica con el tributo, es decir, le otorga todas las características inherentes a este último, así se aprecia en la cita textual:

La primera de ellas comprende todas las relaciones en las cuales el Estado impone al súbdito, en virtud de su poder de supremacía, una prestación a su favor y, por tanto, podría denominarse la categoría de las *obligaciones coactivamente impuestas*; éste es el campo típico de los *impuestos*, si bien en la misma se incluyen también numerosas prestaciones no tributarias.³¹⁴

Lo más importante a destacar aquí para Berliri es el elemento coactivo del impuesto, como manifestación del poder de imperio del Estado, y que única y exclusivamente el impuesto goza de esta característica.

En *strictu sensu*, el impuesto es

...la obligación de dar o hacer coactivamente impuesta por una ley o por un acto expresamente autorizado por ésta, a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un efecto timbrado y que no constituye la sanción a un ilícito, salvo que la propia sanción no consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria.³¹⁵

En cuanto a la identificación del impuesto con el tributo, no estamos totalmente de acuerdo con esta apreciación, pues como se ha visto desde el principio de este trabajo, sostenemos que el tributo, desde la perspectiva constitucional, se entiende en relación con los gastos públicos, lo cual se traduce en que nadie está obligado a contribuir sino para sostener dichos gastos. Desde la perspectiva del derecho tributario, el tributo es un ingreso de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito

³¹⁴ Berliri, Antonio, *op. cit.*, nota 151, p. 312.

³¹⁵ *Idem.*

frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito. En cuanto instituto jurídico, el tributo se manifiesta no sólo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas.

En la definición en sentido estricto del impuesto, Berliri coloca la contribución especial como subespecie de éste, y lo entiende así debido al análisis que hace de la definición Romano, que dice: “el tributo especial es el que se satisface para un fin determinado de la administración pública, por aquellos que en dicho fin tienen un interés particular, si bien como contraprestación no reciban singularmente ningún servicio”.

Contrastando las definiciones vertidas por Berliri y Romano, encontramos las notas que hacen pensar a Berliri, en identificar la contribución especial con el impuesto: el elemento coactivo de la prestación, es decir, la obligatoriedad para satisfacerla y que se debe otorgar a un ente público. Por otra parte, Berliri señala que la contribución no tiene nada de especial, y que quizá lo especial se deba a que la prestación debe ser satisfecha a un ente distinto del Estado. En este último aspecto no compartimos dicha postura.

Otro supuesto que contempla Berliri, el cual podría alterar la estructura jurídica del impuesto y no considerar la contribución especial como tal, es el derecho subjetivo que se podría establecer en favor de los contribuyentes, para investigar si efectivamente las sumas otorgadas por éstos se han gastado en determinado objetivo. A lo que acaba concluyendo que este derecho no alteraría la estructura del impuesto, porque se podría establecer una clasificación de los impuestos, en aquellos que tienen derecho a la devolución y en los que no existe tal derecho.

La definición de Romano la observamos un poco forzada al reconducir a la contribución especial como un impuesto. De tal manera que, el estudio sobre el concepto de contribución especial ofrecido por Giannini, a nuestro juicio, es más aceptable. En cuanto a la definición proporcionada por Giannini, Berliri considera que la ventaja individual que se procura a ciertos sujetos por la realización de una actividad pública pertenece al campo de la realidad económica y no al derecho; por tanto, la contribución especial la reconduce a la definición de impuesto, debido a que el presupuesto objetivo de la contribución especial y del impuesto es el mismo. Señala, además, que se puede justificar la ventaja especial en el terreno político, mas no en el jurídico.

En la continuidad de su discurso, considera que la ventaja especial como hecho generador del impuesto es igual a la posesión de una renta o elementos patrimoniales de cualquier otro impuesto. En este caso, encuentra acomodo el incremento de valor del inmueble en el impuesto sobre edificios. Por otra parte, señala que si la manera de determinarse y liquidarse la contribución especial es igual a la del impuesto, tampoco ve la razón para considerarlo independiente.

Nosotros no estamos de acuerdo con esta postura, porque en la concepción de Berliri, el impuesto es el único que se funda en el poder de imperio del Estado, no así las tasas, pues éstas son prestaciones espontáneas de los particulares, no obstante, forman parte del derecho tributario. Ni los límites negativos a la libertad de los particulares, que el derecho tributario los toma en cuenta por los resultados que producen y Berliri los divide en dos, por una parte los resultados que dan lugar al pago de una contraprestación contractual, de un impuesto o una tasa; y por otra, los monopolios con fines fiscales. Respecto a los límites negativos a la libertad de los particulares, hacemos nuestra la opinión de Vicente-Arche Domingo, en cuanto a que no consideramos momento oportuno estudiarlos en este lugar. Aclarado lo anterior, consideramos que tanto el impuesto, la tasa y la contribución especial gozan del carácter coactivo que imprime el poder de imperio del Estado. En este sentido, estamos en total desacuerdo con el autor estudiado.

A parte de este criterio jurídico, se encuentran otros elementos que se muestran en la configuración especial del hecho imponible de cada tributo. Por lo tanto, en el impuesto, efectivamente, se debe una prestación dineraria al Estado debido a su poder de imperio, pero esta prestación estará respaldada por la capacidad contributiva del particular. La tasa es una prestación pecuniaria debida a un ente público con base en una ley, por una actividad del ente que concierne en modo particular al obligado. El presupuesto objetivo del hecho imponible de la tasa es la expresión de una actividad del ente público en favor del obligado. En este sentido, una vez que se desarrolla dicha actividad se genera la obligación de pago. En cuanto a la contribución especial, es una prestación pecuniaria debida a un ente público por la sujeción a la potestad de imperio, y, además, por un beneficio particular del contribuyente o un mayor gasto del ente público provocado por él. De tal suerte que, la deuda no surge si el beneficio falta o el gasto no es necesario, y su cuantía es proporcional, precisamente al beneficio o al gasto.

Como objeción a esta postura decimos que la contribución especial goza de un régimen jurídico complicado, y que su estudio como categoría autónoma se justifica, por la configuración del hecho imponible, donde se conjugan varios elementos que nos hacen pensar en un tributo diferente al impuesto. Estos elementos son la actividad de la administración pública, el beneficio especial o el incremento de valor, el gasto provocado y el sujeto pasivo, entre otros, que posteriormente estudiaremos.

Por último, Berliri cita el concepto de Pugliese, que critica de igual forma. La definición de Pugliese dice:

...la obligación tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va en favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un solo ciudadano, como es el caso en el derecho, aun cuando no sea posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano.³¹⁶

Así, Berliri subraya que se puede admitir la ventaja especial como razón en virtud de la cual se establece a cargo de un grupo de ciudadanos un determinado impuesto, pero nunca podrá representar la causa de la obligación, debido a que la causa es el acto de imperio, es decir, la ley.

El segundo periodo del pensamiento de Berliri comienza a partir de 1972, en éste reconoce la autonomía de la contribución especial. En la segunda edición, del volumen segundo, de los *Principios de derecho tributario*, modifica parcialmente su pensamiento, al admitir la contribución especial a lado del impuesto y de la tasa, dentro de una categoría más amplia que la del tributo.

Posteriormente, en su obra intitulada *Corso istituzionale di diritto tributario*,³¹⁷ en el capítulo IV, estudia la definición, el contenido y la justificación de la contribución especial. Define la contribución especial³¹⁸ como:

³¹⁶ Pugliese, Mario, *op. cit.*, nota 306, p. 31.

³¹⁷ Berliri, Antonio, *op. cit.*, nota 313, pp. 65 y ss.

³¹⁸ No obstante el haber aceptado la existencia de la contribución especial, encuentra dificultades sobresalientes debido al concurso de varias causas a saber:

“- l'uso del termine tributo per designare istituti fundamentalmente diversi tra loro o che, pur avendo una giustificazione parzialmente comune, presentano differenze così marcate da legittimare il dubbio che sia possibile ricondurli ad un'unica categoria;

- la molteplicità delle fonti normative, fra loro non coordinate, che disciplinano istituti più o meno affini;

“Il rapporto che nasce dall’arricchimento patrimoniale che il singolo risente per effetto di un’attività che l’ente pubblico svolge in vista di un interesse della collectività ma che, sia pure solo di riflesso, soddisfa anche l’interesse di una determinata cerchia di soggetti”.

Berliri acepta la diferencia entre el impuesto y la contribución especial, basada ésta en el interés que existe entre los sujetos que la satisfacen. Así, mientras que en el impuesto los titulares de determinadas situaciones tienen interés en la existencia del ente impositor y la medida de ese interés es dada por la capacidad contributiva de los particulares; en cambio, en la contribución especial existe un interés directo en recuperar el gasto soportado por la ejecución de una obra determinada, o por el desarrollo de una determinada actividad. La contribución es debida sólo por quienes se encuentran en determinada relación con una obra o con una actividad. A este instituto sólo se recurre cuando la ventaja recibida por los particulares es de naturaleza económica, por lo tanto, es lógico que el parámetro de la obligación del particular esté constituido por tal ventaja.

El análisis realizado por Berliri en cuanto al concepto y la justificación de este tributo es interesante, pues observa algunas de las aristas que presenta. Por tal motivo, nos parece oportuno destacarlas, no obstante, que en un momento posterior las volvamos a retomar.

Berliri subraya que la actividad realizada por el ente público (Estado, región, provincia o municipio) propicia dos ventajas: una como miembro de la colectividad, *uti cives*, y, otra, como titular de una particular situación. En el segundo caso, si el titular del fundo aledaño a la obra pública no compensa esa ventaja, recibirá un enriquecimiento injusto en detrimento de la colectividad, porque en este supuesto la obra ha sido soportada por la colectividad. Para evitar este enriquecimiento injustificado el legislador establece que aquellos propietarios de los bienes beneficiados de la ejecución de la obra pública concurren a soportar una parte relativa al costo de ésta, reestableciendo así, en todo o en parte, el equilibrio entre su patrimonio y el de la colectividad. Berliri señala que para llegar a este resultado es necesario que el importe global de la contribución de los particulares no sea superior al aumento de valor de los bienes, y que sea inferior al costo total de la obra. En la hipótesis de que no fuese respetado el primer límite, los parti-

- la scarsità di studi in argomento;

- la diversità del potere in base al quale i contributi sono istituiti”. *Ibidem*, p. 65.

culares, en vez de obtener una ventaja, recibirían un daño producto de la actividad de la administración. En el segundo caso, de igual manera habría un enriquecimiento injustificado a favor de la colectividad, que vería satisfecho su interés cargando el costo a un limitado número de sus componentes. Con el anterior planteamiento, Berliri destaca la diferencia que existe entre el fundamento de la contribución y la acción del enriquecimiento indebido. Mientras esta última tiende a evitar un *empobrecimiento* de quien ha pagado lo que no debía y con ello evitar el enriquecimiento de un tercero; la contribución especial tiende a evitar un *enriquecimiento* del tercero, independientemente del empobrecimiento del ente público. Por lo que también la contribución es debida si el valor de la obra pública es mayor que su costo, y entonces el ente público lejos de verse empobrecido, es también enriquecido como consecuencia de la ejecución de la obra, siempre que, una parte de este costo, concretamente correspondiente al interés de la colectividad, sea a cargo de esta última.

En este discurso, Berliri piensa en los sujetos de la contribución especial, y conjuga una serie de posibilidades fácticas para justificar su aplicación. En primera instancia, ve esta categoría tributaria como compensadora entre el interés general de la colectividad y el interés particular de los directamente beneficiados. Interés que se traduce en un valor monetario. En este juego de intereses considera al ente público, a la colectividad y al grupo de personas que han recibido la ventaja especial. Ahora bien, Berliri señala que la contribución especial se ha establecido únicamente para evitar que tanto la colectividad como el grupo determinado de personas, no vean menoscabados sus propios intereses monetarios o patrimoniales, según sea el caso. También considera que el interés del ente público no se ve afectado, porque el costo de la obra lo reparte entre los beneficiados y la colectividad entera.

Es interesante inquirir en qué sentido vería menoscabado el ente público su interés. A partir de esta pregunta cabe recordar los ingresos que obtiene el ente público, pensemos sólo en las entradas tributarias. En este sentido, no existe un interés del ente público, debido a que la colectividad es, en realidad, la interesada en la existencia de éste, y es la que sufraga el costo del funcionamiento del ente público a través de los tributos. De tal suerte que, el interés del ente público se traduce en el interés general de la colectividad. Por lo tanto, creemos más acertado indicar el interés general de la colectividad que el interés del ente público.

Por otro lado, este autor, en trabajos posteriores, acepta la existencia de la contribución especial como categoría autónoma, y señala que el principio que justifica la autonomía de la contribución especial radica en que existe un enriquecimiento del particular por obra de la actividad del ente público desarrollada en favor de la colectividad. La noción se aclara en el pensamiento de Berliri, si tenemos en cuenta que el impuesto, por su parte, se justifica estrictamente por la existencia de un hecho revelador de capacidad contributiva y la tasa porque hay un enriquecimiento del particular por obra de la actividad de un ente público desarrollada en su favor.

Dentro del criterio sustentado por Berliri en su primer periodo, encontramos la opinión de destacados escritores españoles, tales como Saíenz de Bujanda³¹⁹ y Vicente-Arche,³²⁰ entre otros. Respecto a Saíenz de Bujanda, podemos decir que en un primer acercamiento al pensamiento de Berliri, sostiene la misma tesis, pero con una variante influida por Giannini. Maneja como premisa que la contribución especial es una modalidad de exacción tributaria, pero no constituye una categoría tributaria autónoma, sino que es una especie de impuesto. Señala que el fundamento peculiar de este tributo no se puede confundir con el presupuesto objetivo de aquel que, por su naturaleza, es igual al de los impuestos. Como se puede apreciar, sigue el pensamiento innovador de Berliri; sin embargo, cuando nos acercamos al referido fundamento peculiar, observamos que éste se basa en la especial ventaja obtenida por el sujeto pasivo, o el gasto que dicho sujeto ocasiona al ente público impositor, por lo tanto, aquí cabe destacar la influencia de Giannini con especial referencia al gasto, pues no todos los autores reconocen en la contribución especial este otro cimiento.

IV. DISCUSIÓN ESPAÑOLA SEGUNDA GENERACIÓN

En sede teórica italiana y española podemos clasificar dos³²¹ grandes direcciones de pensamiento: la clásica, que ha tenido mayor recepción en el

³¹⁹ Saíenz de Bujanda (dir.), *op. cit.*, nota 298, pp. 148 y ss.

³²⁰ Vicente-Arche Domingo, F., Notas a Berliri, en *Principios de derecho tributario*, *cit.*, nota 151, pp. 328 y ss.

³²¹ Para Vega Herrero, son tres las corrientes dogmáticas: la primera a la que denomina la "clásica", la cual concibe a la contribución especial como contribución de mejoras, en ésta se inscriben autores como Seligman, Mayer, Eheberg-Boesler, Einaudi, Ingrosso, Bielsa, De Juano, Naharro Mora, Carretero Pérez entre otros. La segunda, señala que la

derecho positivo, la doctrina y la jurisprudencia. Ésta se define por la identificación sustantiva de la contribución especial con la contribución de mejoras. Dentro de este pensamiento existe una ramificación, la cual se refiere a la contribución especial, dividida en contribución de mejoras y en contribución por gasto. La segunda vertiente, que ha perdido actualidad en algunas legislaciones,³²² sostiene que la contribución especial es un impuesto.

La anterior clasificación se debe a nuestro cuño y nos hemos apartado de la propuesta española, principalmente de la de Vega Herrero, porque consideramos que la distinción se basa en la siguiente cuestión: ¿la contribución especial es o no es un impuesto? En la respuesta a esta pregunta, la doctrina europea se ha dividido en dos direcciones: la que considera la contribución especial con características de un impuesto, y la que conceptúa la contribución especial en sí misma, es decir, como un tributo con identidad propia, por presentar en su hecho imponible una estructura y un aspecto material del elemento objetivo distintos. Dentro de esta postura, existen varios matices, entre los cuales sobresale la división de la contribución especial en contribución de mejoras y por gasto, a la que nos encontramos adscritos.

Cierto es que la doctrina tributaria se ha extendido en mayor modo al estudio de las contribuciones de mejoras, por el contrario, la otra modalidad de la contribución especial, es decir, la contribución por gasto no se ha profundizado. El estudio de esta última categoría se reservará para el siguiente capítulo, considerado como la columna vertebral de este análisis.

contribución especial se amplía debido a otros gravámenes y conceptos, aquí inserta la contribución por gasto, contemplada por Giannini, y la contribución parafiscal brindada por Giuliani Fonrouge, seguido por Arena y Valdés Costa, este último rechaza la integración de la parafiscalidad en este tributo. Giuliani Fonrouge debió crear un concepto de esta categoría tributaria, para poder insertar la parafiscalidad en la misma. Y como se aleja del tradicional, nos ha parecido oportuno citarlo: “La contribución de mejoras es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. De la anterior definición deducimos que la contribución parafiscal es una prestación debida en razón de grupos sociales derivados de especiales actividades del Estado. Por último, la tercera posición, defendida por Berliri, en la que se identifica la contribución especial con el impuesto. Véase en Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, pp. 29 y ss.

³²² Hacemos especial referencia a la legislación mexicana, concretamente a la Ley de Hacienda del Distrito Federal, que llama impropia a la contribución especial como, “impuesto de cooperación y derechos de cooperación”.

En la doctrina española más reciente, destacan importantes trabajos, como los de Vega Herrero,³²³ Llamas Labella,³²⁴ Aparicio Pérez,³²⁵ Albiñana García-Quintana,³²⁶ y De Rovirá Molá,³²⁷ entre otros. Esta doctrina se esfuerza por encontrar en esta categoría una metodología y fundamento jurídicos. Merece dedicar estas líneas a los dos pilares de la literatura jurídica española en este tributo, pues gracias a Vega Herrero y Llamas Labella, durante la década de los setenta, surgió nuevamente la inquietud científica por sentar nuevos criterios y cimientos en la materia. De hecho, las monografías escritas por estos dos autores son referencias necesarias para el trabajo de investigación. Ejemplo de ello son las pautas y directrices reflejadas por estos dos autores en los ensayos jurídicos posteriores sobre el tema. No obstante estos trabajos, que reflejan gran lucidez científica, debemos dejar constancia de que actualmente el tema que nos ocupa ha perdido relevancia en los foros de los investigadores.³²⁸

³²³ Vega Herrero, Manuela, “Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras”, *CT*, núm. 13, 1975; *id.*, “Imposición simultánea de las contribuciones especiales”, *Civitas REDF*, núm. 3, 1974.

³²⁴ Llamas Labella, M. A., *Las contribuciones especiales*, Zaragoza, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1973; *id.*, “La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales”, *CT*, núm. 3, 1972; *id.*, “Ensayo sobre la jurisprudencia tributaria”, *Estudios de hacienda pública*, Madrid, IEF, 1973.

³²⁵ Pérez Aparicio, A., “Las contribuciones especiales municipales: algunas consideraciones críticas”, *RHAL*, vol. XIII, núm. 39, septiembre-diciembre de 1983,

³²⁶ Albiñana García-Quintana, “Las contribuciones especiales”, *Palau 14, RVHP*, enero-abril de 1989.

³²⁷ Rovirá Molá, A. de, “Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa”, *Civitas REDF*, núm. 3, enero-marzo de 1977; *id.*, “Clasificación de los tributos: contribuciones especiales”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda, cit.*, nota 1; *id.*, “El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa”, *cit.*, nota 289; Rovirá Molá, A. de y Carceller Fernández, A., *Código de Barcelona*, Barcelona, 1965.

³²⁸ Herrera Molina se refiere a un apogeo y crisis de las contribuciones especiales. Estamos de acuerdo con este criterio, pues si bien durante la década de los setenta surgió una inquietud doctrinal por esta categoría, en la práctica se observaba una crisis, debido a las deficiencias técnicas de su regulación y su escasa relevancia económica unida a cierta pereza administrativa. Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, nota 295, p. 247. En esta misma línea de pensamiento Llamas Labella, M. A., *Las contribuciones especiales, cit.*, nota 324, p. 184; *id.*, “Contribuciones especiales”, *CT*, núm. 2, 1972, p. 227; Rovirá Molá, A. de, *La hacienda municipal y sus problemas*, Madrid, IEAL, 1972, p. 126.

Por lo que hace a las contribuciones especiales estatales, Fornesa Ribo atribuye la ausencia de éstas a la dificultad de evaluar el beneficio especial que se intenta gravar con

Hacemos nuestras las palabras de De Rovirá Molá,³²⁹ destacando que no se debe desdeñar el debate dogmático suscitado en años anteriores sobre la autonomía de la contribución especial como categoría tributaria, pese a que, en la actualidad, la legislación positiva otorga absoluta observancia a la contribución especial como categoría diferente a los otros tributos.

Por otra parte, De Rovirá Molá, uno de los analistas del criterio de Saínez de Bujanda, señala que el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense ha entendido de otra forma la posición del reiterado profesor. Debido a que el autor, al sostener la no autonomía de la contribución especial, lo hace con base en diferencias objetivas y formales, sin embargo, no da una explicación de lo que entiende por razones objetivas y formales, debido a que este tema lo trata de manera periférica en una nota de su ensayo “Estructura jurídica del sistema tributario”, por consiguiente, no entra al estudio detallado de este tema.³³⁰

Saínez de Bujanda, posteriormente, tras el cambio de criterio de Berli-ri, acepta éste, en la redacción de sus *Lecciones de derecho financie-*

este tributo. Fornesa Ribo, “Estudio crítico de las haciendas municipales”, *HPE*, núm. 4, 1970, p. 80. En contrapartida, Vega Herrero asegura que el Estado puede paliar la dificultad de gestión de las contribuciones especiales, porque tiene mayor eficacia que los entes locales. Vega Herrero, Manuela: “Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras”, *op. cit.*, nota 323, p. 92. Sin embargo, en otro ensayo afirma que las contribuciones especiales en el ámbito de la hacienda estatal es aún más grave, ya que el sistema tributario del Estado desconoce prácticamente este tributo. En “Las contribuciones especiales de la hacienda municipal: Análisis crítico”, *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Valladolid, Lex Nova, 1983, p. 9.

Pese los anteriores argumentos, pensamos que la contribución especial ha recobrado vida, gracias a la fiscalidad ambiental que apuesta por la aplicación de esta categoría en torno al medio ambiente. Esta postura se podrá observar en el capítulo correspondiente a la contribución por gasto en razón del deterioro del medio ambiente.

³²⁹ “La disparidad de criterios respecto a ese dilema prodriamos considerarla baladí si, anclados en el vigente ordenamiento español, tuviéramos en cuenta que cualquiera fuese la catalogación tributaria —impuesto o especie autónoma— que la doctrina asignara a las contribuciones especiales, no habría otra opción que la de atender a las normas establecidas generales y/o especiales; sin olvidar que «los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español» —según pomposa e inexacta proclamación del artículo 1o. de la LGT— son aplicables a todos los tributos, con la prevención contenida en el artículo 9o. de la misma”. Rovirá Molá, A. de, *op. cit.*, nota 289, p. 724

³³⁰ *Idem*, para un mayor entendimiento del tema, véase la nota 12 del artículo. Aunque a nuestro parecer la redacción del análisis es un poco oscura, lo que dificulta su comprensión.

ro.³³¹ Opinamos que la mayoría de los seguidores de Berliri aceptó la autonomía de la categoría en cuestión, debido a que la legislación positiva, por un lado, reconoce ésta como especie del tributo diferente al impuesto y a la tasa, y, por otro, por el complejo marco jurídico que regula la contribución especial.

Vicente-Arche, traductor de la obra de Berliri, asimila perfectamente el pensamiento de este último. Sus argumentos son que el fundamento jurídico común de todos los tributos es el poder tributario del Estado, por ende, no es aceptable el fundamento jurídico de la contribución especial que se hace reposar en el beneficio que recibe una categoría de ciudadanos, por la realización de una actividad administrativa determinada. Subraya que el beneficio especial es un dato económico y no jurídico, y, como tal, no puede ser elevado a la categoría de fundamento jurídico de este tributo. Puntualiza Vicente-Arche que el presupuesto objetivo de la contribución especial es, como señala Berliri, idéntico al presupuesto objetivo de otros impuestos.³³²

Dentro de la postura inicial de Berliri, encontramos a De Rovirá Molá, quien señala que si el criterio apto para solucionar la cuestión de la distinción entre los diversos tributos se residencia en la distinta naturaleza o estructura del hecho imponible, o, más precisamente, en la distinta conformación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, no se aprecia ninguna diferencia *esencial*, el hecho imponible de la contribución especial en nada se diferencia, por su *naturaleza*, ni por su *estructura*, ni por sus *efectos*, del correspondiente al impuesto.³³³

Por otro lado, surge en la doctrina española la vertiente propuesta por Llamas Labella,³³⁴ en la que se puntualiza que el problema conceptual de la contribución especial se debe a su complejo régimen jurídico. Esto nos permite, en un primer acercamiento al citado autor, ubicarlo dentro del positivismo jurídico-tributario, pues no se puede ofrecer un concepto acerca de una categoría tributaria, sin antes haber analizado su configura-

³³¹ Sainz de Bujanda, F. (dir.), *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993, pp. 191 y ss.

³³² Vicente-Arche Domingo, F., Notas a Berliri, en *Principios de derecho tributario*, *cit.*, nota 151, pp. 328 y ss.

³³³ Rovirá Molá, A. de, *op. cit.*, nota 289, p. 726.

³³⁴ Llamas Labella, M. A., *Las contribuciones especiales*, *cit.*, nota 324. En su obra doctoral es reiterativo y enfático.

ción en los textos positivos. Dentro de esta concepción se encuentra nuestra postura.

Después de la intervención doctrinal arriba expuesta, hablar de la naturaleza tributaria de la contribución especial puede parecer obvio a los ojos del lector. Por el contrario, consideramos prudente desarrollar este último punto, porque a pesar de que actualmente, según autorizada doctrina, no se discute ni se admiten dudas sobre que la contribución especial es un tributo, cuestión que compartimos cabalmente, han surgido en los últimos tiempos planteamientos matizadores de una parte de la doctrina española, nos referimos especialmente a De Rovirá Molá³³⁵ y Albiñana García-Quintana,³³⁶ entre otros. Este planteamiento asegura que la conclusión sobre la naturaleza tributaria de las contribuciones especiales no debe ser tan contundente, porque la contribución especial no tiene fronteras bien definidas.³³⁷ Los argumentos de De Rovirá Molá los hace con relación a otras figuras no tributarias, tales como las “cuotas de urbanización”. Por otra parte, Albiñana García-Quintana sostiene que debido al especial régimen jurídico de esta categoría, se acerca más al derecho administrativo que al tributario.³³⁸

Como puede observarse, cada uno de los autores citados sostienen su propio criterio. No obstante, no estamos de acuerdo con alguno de sus argumentos, y especialmente con Albiñana García-Quintana, porque la contribución especial a pesar de tener un complicado régimen jurídico, goza de todas las características inherentes a un tributo.

³³⁵ Rovirá Molá, A. de, *op. cit.*, nota 289, p. 723.

³³⁶ Albiñana García-Quintana, C., Prólogo a la obra de Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, p. 13.

³³⁷ Esta crítica también la realiza Vega Herrero a lo largo de su citado trabajo, Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261.

³³⁸ Ello debido al especial tratamiento que reciben los sujetos pasivos de este tributo, en concreto al fondo consorcial de naturaleza financiera en su exacción que desdibuja la figura del contribuyente. “La configuración de los sujetos pasivos en las contribuciones especiales, pienso permitiría contemplar esta institución tributaria como la más próxima al derecho administrativo o, si se quiere, la menos típica del derecho tributario... Podría decirse que las relaciones actividad inversora pública y exacción de las contribuciones especiales son tan intensas y peculiares, que colocan a estos tributos en las fronteras, no siempre bien definidas, del derecho administrativo y del derecho tributario, como si de una institución mixta se tratara y sobre la que los administrativistas podrían discurrir con mayores éxitos conceptuales que los propios tributarias”. Albiñana García-Quintana, C., Prólogo a la obra de Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, p. 13.

V. NUESTRA CONSIDERACIÓN SOBRE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Para que nosotros podamos hacer una reflexión y emitir una opinión jurídica, punto ineludible es decir qué entendemos por naturaleza jurídica. En el *Diccionario de uso del español*,³³⁹ la voz “naturaleza” dice:

Manera de ser fundamental de cierta cosa: “La naturaleza del caballo de carreras es distinta de la del caballo de tiro”. Un trabajo de naturaleza delicada. Unas relaciones de naturaleza efímera. Condición, índole, manera (modo) de ser. Clase, esencia. Esencia: Aquello en lo que consiste que una cosa sea lo que es o como es: Una enfermedad de naturaleza desconocida.

Por otro lado, jurídico³⁴⁰ “se aplica a los actos de que se derivan derechos y obligaciones legales, realizados con arreglo a las normas legalmente establecidas. De derecho o de las leyes: lenguaje jurídico”.

En el lenguaje jurídico, la naturaleza de ciertas instituciones se refiere a la estructura ontológica (ser) de éstas, es decir, a las cualidades y características propias de dichas instituciones. De tal manera, que la naturaleza jurídica es la esencia de las instituciones jurídicas. La naturaleza jurídica se puede traducir en otras palabras, como la descripción de determinadas propiedades normativas o empíricas de ciertas figuras jurídicas.

Santiago Nino³⁴¹ señala que es muy común encontrar entre los juristas la preocupación por captar la naturaleza jurídica de ciertos institutos. En la mayoría de los casos, se encuentra el propósito de situar cierto caso dentro de un determinado marco normativo propuesto originariamente para otras instituciones. Por ejemplo, decidir que la naturaleza jurídica del contrato de guarda de vehículos consiste en ser un contrato de depósito, tiene como consecuencia extender a la primera situación las reglas del Código Civil que se refieren al depósito. Esta explicación se adecua perfectamente a nuestro análisis, pues efectivamente se intenta una asimilación analógica entre el impuesto y la contribución especial. Para el autor citado, esto implicaría modificar su alcance, mostrando en cambio como si hubiera una “esencia” común a las situaciones expresamente previstas por el legislador

³³⁹ Moliner, María, *Diccionario de uso del español*, Madrid, Gredos, H-Z, p. 493.

³⁴⁰ *Ibidem*, p. 201.

³⁴¹ Santiago Nino, C., *op. cit.*, nota 299, pp. 333 y ss.

y los nuevos casos que se van presentando, por lo cual estos últimos deben ser tenidos necesariamente en cuenta, en forma implícita, por aquél.

Entendidas las anteriores líneas, la naturaleza jurídica de la contribución de mejoras la explicamos desde dos perspectivas: *lato sensu* y *strictu sensu*, con el propósito de conseguir apreciar en detalle las sutilezas de esta categoría tributaria, ya que partiendo del derecho positivo, esta categoría tiene un complicado régimen jurídico.

La naturaleza jurídica de la contribución especial *lato sensu* es un tributo, es decir, tiene como característica primordial la coactividad que le imprime el poder de imperio del Estado. Esto se debe, por una parte, al poder que el ente público tiene para establecer la contribución especial; y, de otra, para hacer efectiva la prestación exigida por éste. Ahora bien, debido a que nos encontramos en un Estado de derecho, el poder de imperio debe fincarse en las finalidades del Estado, traduciéndose en la necesidad de requerir a los particulares una prestación pecuniaria para desarrollar estas tareas. Este poder de imperio del Estado debe estar controlado por los principios de justicia tributaria, en particular por el principio de capacidad contributiva. En el caso de la contribución especial, encontramos que la capacidad contributiva se manifiesta en la especial ventaja del contribuyente, de tal suerte que la cuantía siempre viene determinada en proporción a la ventaja o al gasto. Al lado de la capacidad contributiva, encontramos el principio del beneficio, que también debe funcionar como principio de justicia distributiva.

La naturaleza jurídica de la contribución *strictu sensu*, se observa, principalmente, en torno a la contribución de mejoras. Así, la contribución de mejoras se refiere a una prestación obligatoria exigida por el Estado, con motivo de la obtención de una ventaja especial por determinados individuos, frente al beneficio general que la actividad pública reporta a la comunidad, habiéndose recibido el beneficio como consecuencia de la realización de una determinada actividad por el ente público. La contribución de mejoras se resume en dos características: la ventaja especial y la actividad del ente público.

Frente a estas dos características de las contribuciones especiales, algunos autores señalan otras que aparecen de manera contingente,³⁴² en-

³⁴² Vega Herrero, González García, entre otros.

tre ellas la afectación del tributo, la discrecionalidad en la imposición, etcétera.

En la actualidad, debido a la necesidad de las haciendas locales de allegarse recursos financieros, las contribuciones especiales han encontrado buen cobijo en la legislación local.³⁴³ Esto refleja en el derecho positivo una prolija normativa acompañada de una vasta doctrina tributaria. Además, este tributo no es exclusivo de la hacienda local, sino que, también, es uno de los instrumentos con los que cuenta en España la hacienda autonómica y estatal,³⁴⁴ y en México, a nivel federal y local, han tenido mayor explotación en el régimen local.

Por otra parte, aunque parezca contradictorio, este tributo en la actualidad tiene poca aplicabilidad, debido principalmente a la dificultad en su establecimiento.³⁴⁵ Por tales motivos, parece que la contribución especial se encuentra en punto muerto para poder ser aplicada. Sugerimos que la aplicación de dicho tributo debe ser fácil para que así tenga mayor aplicabilidad. Por lo tanto, opinamos que se deben simplificar procedimientos.

VI. DIFERENCIA ENTRE EL AUMENTO DE VALOR DE LOS BIENES Y EL BENEFICIO ESPECIAL

La contribución especial tiene dos efectos económicos en la vida de los particulares: por una parte, produce beneficios económicos y por otra, aumento de valor inmobiliario. Recordando las enseñanzas de González García, para convertir una institución económica en jurídica se requieren dos

³⁴³ Aparicio Pérez augura un buen futuro de la contribución especial en el ámbito local; *op. cit.*, nota 325, p. 597.

³⁴⁴ La contribución especial, concretamente la de mejoras, en España se introdujo en la hacienda estatal por la Ley del 19 de diciembre de 1974, núm. 51/74, de Carreteras, especialmente el artículo 24. Sobre este punto, Vega Herrero afirma que antes de la entrada en vigor de esta ley, ya existía la contribución especial estatal, pero figuraba bajo otro nombre: Canon de regulación de curso de agua, exacción parafiscal convalidada por Decreto del 4 de febrero de 1960. Vega Herrero, Manuela, "Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras", *cit.*, nota 323, p. 92.

³⁴⁵ Rozas Valdés, J. A., "Las aguas, la recogida y el reciclaje de residuos sólidos urbano, la contaminación atmosférica y por ruido como posibles ámbitos de protección fiscal de los municipios", *Conferencias sobre tributos ecológicos en el ámbito municipal, cit.*, nota 19, p. 37; Lago Montero, José María, "El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes. Incidencia en la hacienda local española", *RIDT*, núm.5, mayo-agosto de 1997, p. 68.

elementos: uno esencial, su contemplación en la ley, y otro accesorio, su tratamiento doctrinal; en este caso, las contribuciones por mejoras han cumplido los dos requisitos.

Siguiendo esta línea de investigación, la doctrina alemana introdujo mayor relevancia jurídica al aumento de valor inmobiliario, mientras que la doctrina italiana prestó mayor atención a los beneficios económicos, concretamente al *vantaggio*.³⁴⁶

La doctrina italiana centra la distinción entre la contribución especial y el impuesto en la particularidad del presupuesto legal. El hecho imponible de la contribución especial está conformado por el enlace del gasto del ente público y la ventaja que deriva de la actividad realizada. Así adquiere relevancia jurídica el *vantaggio*; por lo tanto, el acto de imposición debe estar de acuerdo con él para que exista una correspondencia y una justificación de la aplicación de la contribución especial. Dentro de esta corriente, Micheli³⁴⁷ señala que la contribución especial es un tributo causal, mientras que el impuesto es un tributo acausal.

Posteriormente, la legislación española en el hecho imponible de la contribución especial absorbió el beneficio especial y el aumento de valor de los bienes inmuebles.³⁴⁸ Así, se acusó una importante influencia de estos

³⁴⁶ Dus, S., “Ancora in tema di istituzione del contributo di miglioria e dei suoi presupposti”, *DPT*, vol. I, 1969, p. 457; Forte, F., *op. cit.*, nota 305, pp. 331 y ss.

³⁴⁷ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, nota 304, p. 30.

³⁴⁸ La LGT contempla la duplicidad de hechos imponibles: el aumento de valor y la obtención del beneficio. Así puede darse el supuesto de realización de uno u otro presupuesto de hecho, o la conjugación de los dos. Sobre este aspecto Vega Herrero hace mención de la difícil experiencia de las corporaciones locales sobre los problemas que acarrea la admisión de dos hechos imponibles diversos, con la subsiguiente distinción de dos tipos de contribuciones especiales y la casi imposibilidad de discernir cuando procede imponer el tributo por aumento de valor y cuando por la obtención de un beneficio especial. Para resolver este problema su conclusión se refiere a que el concepto de beneficio es más amplio que el de aumento de valor, por tanto, es capaz de absorber al segundo. Véase Vega Herrero, Manuela, “Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras”, *cit.*, nota 323, p. 93; *id.*, “Hacia una nueva ordenación de las contribuciones especiales locales”, *HPE*, núm. 35, 1975, p. 307.

La contraposición de esta lectura la hace Martín Sampedro, al recordar la Ponencia de la Ley en la Comisión de Gobernación —Ley 41/1975, del 19 de noviembre, y aprobadas por Real Decreto 3.250/1976 del 30 de diciembre—, que sentó el principio de que no hay dos clases de contribuciones especiales, tomando únicamente el beneficio especial y en el supuesto de no poderse cuantificar o materializar, se debe referir la cuantificación a la naturaleza de cada obra o servicio. Sampedro, Martín, “Las contribuciones

dos conceptos, y en el desarrollo legislativo se consideró sujetos pasivos a los empresarios y a los dueños de las propiedades inmuebles colindantes a las obras públicas.

La doctrina española³⁴⁹ para resolver el conflicto que se ocasionó en la legislación, optó por reconducir el aumento de valor de los bienes al beneficio especial en su más amplio sentido. Una vez que la doctrina en España ha asumido una postura respecto al beneficio, cabe preguntarse: ¿cómo se verifica la obtención del beneficio especial? Si observamos la práctica judicial, la solución a este problema la da el examen de cada caso. Así, por lo general, la carga de la prueba se invierte y es el sujeto pasivo quien debe demostrar la producción de un hecho negativo, es decir, la no recepción de ningún tipo de beneficio. En concordancia con la jurisprudencia, Vega Herrero indica que la realización del hecho imponible debe ser, en cada caso, objeto de prueba.³⁵⁰ Para esta autora, hubiese sido una mejor solución que la ley expresamente señalara la forma en que debe comprobarse el beneficio obtenido.

En este orden de ideas, cabe recordar que el beneficio especial es un concepto jurídico indeterminado, pues no viene definido en la ley, pero puede ser determinable. En esta tesitura, la doctrina se ha encargado de desentrañar el sentido del mismo. Así, para algunos autores, el beneficio particular se concreta en el aumento de valor de los bienes,³⁵¹ y una forma o indicio para materializar ese beneficio es el módulo de metros de fachada.

especiales en las nuevas normas provicionales para la aplicación de las Bases 21 a 34 de la Ley 41/1975, del 19 de noviembre, y aprobadas por Real Decreto 3.250/1976, del 30 de diciembre”, *REHL*, núm. 20, 1977, p. 110. Es de apreciar que la postura de este autor es legalista, al desconocer el aumento de valor en virtud la ley. En congruencia con lo anterior, concluye Martín Sampedro, que las contribuciones especiales sólo se aplican cuando se produce un beneficio especial y que el simple aumento de valor, por sí mismo, no produce la consecuencia de aplicación de las contribuciones especiales. A nuestro parecer, la opinión de Martín Sampedro ha quedado desfasada en la actualidad, debido a la normativa vigente, es decir, a la Ley 7/1985, del 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y a la Ley 39/1988, del 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en las que se reconoce el aumento de valor y el beneficio especial.

³⁴⁹ Llamas Labella y González García.

³⁵⁰ Vega Herrero, Manuela, “Las contribuciones especiales en la nueva Ley de Carreteras”, *cit.*, nota 323, p. 94; Aparicio Pérez, A., *op. cit.*, nota 325, p. 599.

³⁵¹ Aparicio Pérez, A., *op. cit.*, nota 325, p. 597; Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, nota 295, p. 248.

Para otra parte de la doctrina,³⁵² el aumento de valor se refiere a los bienes inmuebles, y el beneficio especial se predica de personas y especialmente clases determinada de éstas.

A primera vista, podemos afirmar que la doctrina recorre este *iter*, es decir, comienza con la distinción del aumento de valor y del beneficio especial, llegando a la conclusión de que el aumento de valor se reconduce al beneficio. Esta es una forma pacífica de resolver el problema, a la cual nos adherimos.

VII. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN ESPAÑA

Como nota preliminar de este apartado se señala que las siguientes líneas se refieren a la evolución jurídica de la contribución especial en España, considerada como género de las contribuciones de mejoras y de gasto especial.

La primera inquisición que surge al tratar este tema se refiere al propósito del mismo: ¿por qué estudiar los antecedentes de la contribución especial, precisamente en este momento histórico que se tiende a la implantación de nuevos tributos, cuyo sustento jurídico pudiera no encontrarse en los tradicionales principios tributarios? Esta pregunta ha planteado una crisis en nuestro pensamiento, debido a lo novedoso de nuestro tema, que conlleva la abundancia de producción de textos legislativos y ensayos jurídicos en materia de tributación ambiental, lo que sugiere pensar en lo improductivo que puede ser un repaso histórico de las figuras afines a la contribución especial. No obstante ello, consideramos provechoso dicho ejercicio, pues permite ubicar el contexto real de la contribución especial en su situación actual.

En la configuración de la contribución especial impera una característica muy elemental³⁵³ —rudimentaria—, que viene dada desde antaño: se paga un tributo por el beneficio recibido. En cuyo sentido se legitima este

³⁵² El beneficio se presenta bajo múltiples manifestaciones, tales como mejora de las condiciones de salubridad, habitabilidad, higiene, acceso común, pero en definitiva el beneficio se traduce en un aumento de valor para el inmueble. Vega Herrero, Manuela, "Imposición simultánea de las contribuciones especiales", *cit.*, nota 323, p. 616.

³⁵³ Así, coincidimos con Forte, cuando habla de las dos formas elementales pero eficaces de la contribución especial; Forte: "Il principio del concorso alla spesa e della compensazione dell'indennizzo di esproprio con il vantaggio dell'opera pubblica si sviluppano largamente nelle finanze dell'epoca moderna", *op. cit.*, nota 305, p. 376.

tributo, porque resulta equitativo pagar una contribución por la ventaja recibida de una actividad pública.

VIII. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA EN ESPAÑA

¿Para qué nos sirve el repaso histórico de la legislación española sobre la contribución especial? Sirve para comprobar si, efectivamente, ha existido un avance sustancial en esta categoría desde sus raíces, o bien, si el legislador únicamente ha reproducido en las nuevas normas la primigenia configuración de la categoría en estudio,³⁵⁴ es decir, la continuidad de su evolución. Por otro lado, este ejercicio intelectual colabora a establecer y reafirmar nuestra metodología jurídica.³⁵⁵

Una de las características de las contribuciones especiales es su especial régimen jurídico. Decimos especial por dos cuestiones: su configuración jurídica y su evolución legislativa. En cuanto a la última, la contribución especial se ha ido construyendo a través de los años por un bagaje de leyes principalmente locales, las cuales se exponen de acuerdo con la importancia que representan.

Los diversos autores que han escrito sobre este tema, entre ellos Vega Herrero, Llamas Labella, Cortés, De Rovirá Molá, Albiñana García-Quintana, estudian el desarrollo legislativo de la contribución especial haciendo hincapié en su devenir histórico a lo largo del siglo XX. Los mencionados autores analizan los mismos cuerpos legislativos, salvo pequeñas excepciones. El resultado intelectual logrado por ellos guiará nuestro estudio.

1. *El Real Decreto del 31 de diciembre de 1917*

Singular atención merece el periodo de 1877 a 1924, pues en estos años se sientan las bases de un sistema fiscal adecuado³⁵⁶ al municipio. Antes de

³⁵⁴ Ezio Vanoni afirma, en este sentido: “también en el derecho tributario tiene notorio valor el examen de las leyes que ha precedido el nacimiento de la norma que debe interpretarse, al permitir seguir el proceso formativo del sistema”. Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, trad. de J. Martín Queralt, Madrid, IEF, 1973, p. 254.

³⁵⁵ Así, citamos la frase de Sainz de Bujanda: “El relato histórico sirve de fondo a la evolución de los principios jurídicos-financieros”; *op. cit.*, nota 46, pp. 134 y ss.

³⁵⁶ En opinión de García Hernández, J., “Hacienda estatal y hacienda local”, *Semanas II de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Derecho Financiero, 1954, p. 139.

este periodo, la hacienda municipal se componía exclusivamente de productos del patrimonio comunal de los pueblos.³⁵⁷ El antiguo régimen local de 1877 estaba conformado por recargos sobre impuestos del Estado, arbitrios, impuestos y repartimientos. El repartimiento era un gravamen personal que se imponía para cubrir el costo de los servicios públicos.

Con el establecimiento de recargos a los impuestos del Estado se observa una carencia económica³⁵⁸ de las haciendas locales. Esta preocupación viene reflejada en la exposición de motivos del Real Decreto del 31 de diciembre de 1917,³⁵⁹ el cual establece por primera vez el sistema de las contribuciones especiales. Se mira a la contribución especial como categoría tributaria subsanadora de la falta de liquidez de las haciendas locales. La *occasio legis* de esta ley se manifiesta en la penuria económica de las haciendas locales. La ley de 1917 fue producto de las necesidades inmediatas de la hacienda pública municipal.

Aunado a la exigencia de recursos económicos por parte de la hacienda local, el espíritu de esta ley se fundamenta principalmente en el reparto equitativo de la carga tributaria, así se manifiesta en la exposición de motivos:

Las corporaciones municipales no pueden imponer gravámenes para favorecer con sus ingresos intereses particulares. Este principio parece de evidencia inmediata, dado el concepto de la exacción, y sin embargo, es el hecho que en los últimos años se han producido, por efecto de la acción de los ayuntamientos, valores por cientos de millones, que han engrosado los patrimonios particulares de los propietarios del suelo de nuestras ciudades, y los recursos para sufragar los gastos de aquella acción de las corporaciones fueron recaudados en su mayor parte, a tipos de gran dureza en muchos casos, del proletariado urbano y de las capas inferiores de la clase

³⁵⁷ Para mayor abundamiento véase los ejemplos citados por García Hernández, J., *op. cit.*, nota anterior, p. 141. “De gran trascendencia para las haciendas municipales fue, en el siglo XIX, la desamortización de los bienes de propio de los ayuntamientos decretada por Madoz en 1855, lo que les privó de una importante fuente de recursos. A partir de este año, las haciendas municipales españolas deberán efectuar un esfuerzo para transformarse de haciendas patrimoniales en haciendas fiscales, con el telón de fondo de la insuficiencia financiera”; Díaz Álvarez, A., *Economía y fiscalidad de los municipios en España*, Madrid, IEE, 1985, p. 27.

³⁵⁸ Esta preocupación ha sido reflejada en los trabajos de García Hernández, J., *op. cit.*, nota 356, p. 141; Martín Retortillo, C., *Ley de Régimen Local (texto refundido de 1955). Anotada y concordada*, Madrid, Aguilar, 1958, p. 314; Llamas Labella, M. A., “Las contribuciones especiales”, *op. cit.*, nota 324, p. 25.

³⁵⁹ Proyecto de Canalejas de 1910.

media, mientras existió el impuesto de consumos, y de esta clase media, después de la supresión de tal impuesto; esto es, de gentes que supieron de aquella elevación de los capitales ajenos por el aumento que ellas experimentaron en el alquiler de sus viviendas. A esta extraña distribución de las cargas y de los beneficios de la administración municipal intentaba poner término el proyecto de 1910.³⁶⁰

Como se aprecia, la principal razón de la reforma en las haciendas locales fue, precisamente, la introducción de la contribución especial. Aquí encontramos la auténtica y primigenia fuente de esta categoría tributaria en el derecho español. En resumen, dos fueron los motivos de la aplicación de esta categoría: la carencia de recursos económicos de la hacienda local y el enriquecimiento de algunos sectores privados en detrimento de la sociedad y de la misma hacienda.³⁶¹ La influencia de este principio ha permanecido a través de los años en las posteriores leyes.

Las contribuciones especiales son llamadas también repartimientos especiales, se usan para financiar mejoras o servicios específicos. Por ser un tributo de carácter netamente local no plantea problemas de interferencia o coordinación con el sistema tributario estatal.

2. *Estatuto Municipal: Real Decreto Ley del 8 de marzo de 1924*

El Estatuto Municipal producto del Real Decreto Ley del 8 de marzo de 1924, en opinión de Díaz Álvarez,³⁶² intentó lograr la plena aplicación del principio del beneficio como base de la fiscalidad municipal. Pretendía que las exacciones locales guardaran el máximo de relación posible con los beneficios derivados de la actividad pública en este ámbito. Este Estatuto es copia fiel del Proyecto González Besada. En él se rescata a las contribuciones especiales del principio de subsidiariedad a la que se sometían estas exacciones respecto de los demás tributos municipales. En tal sentido, se declaran obligatorias las contribuciones especiales por aumento de valor.

³⁶⁰ González Besada, A., *Proyecto de Ley Regulando las Exacciones Municipales*, Madrid, Sobrinos de la Sucesora de Minuesa de los Ríos, 1918, p. XVIII.

³⁶¹ Esta es la razón formal de la realidad que nos proporciona la exposición de motivos arriba plasmada.

³⁶² Díaz Álvarez, *op. cit.*, nota 357, p. 28.

También se crearon las contribuciones derivadas del servicio de extinción de incendios, y se estableció por primera vez la constitución de una asociación administrativa de contribuyentes. Otra innovación fue la de determinar la no necesidad de una ordenanza para reglamentar el tributo, de forma que sería sustituida a todos los efectos por los documentos integrantes del denominado expediente de imposición.

3. Leyes de Bases del Régimen Local del 17 de julio de 1945

Posteriormente, este régimen sufriría una reforma a través del Decreto del 24 de junio de 1955, por el que se aprueba el texto articulado y refundido de la Ley de Bases de del Régimen Local del 17 de julio de 1945. Únicamente, la Base 23 contempla las contribuciones especiales, con el propósito de elevar el límite máximo de la del servicio de extinción de incendios al 50% del gasto. Asimismo, se establece como sujetos pasivos a las entidades aseguradoras, con lo cual se deroga la disposición anterior en la que se consideraban subrogadas en la obligación de contribuir de los directamente interesados. Dos reformas se establecieron en este cuerpo legislativo: la municipalidad de las obras y servicios como requisito de la imposición del tributo, y el régimen de las contribuciones especiales de incendios. Pese a este cuerpo normativo no sufre reforma ni novedad alguna el régimen jurídico de las contribuciones especiales. En general permanece casi intacta la regulación de la hacienda local. Respecto a la Ley del 3 de diciembre de 1953, se desarrolló por el Decreto del 18 de diciembre de 1953. En cuanto a los artículos referentes a las contribuciones especiales, no se modificó la antigua legislación.

4. La Ley del 23 de julio de 1966

Esta ley introdujo modificaciones al régimen de las contribuciones especiales. El problema de esta ley se planteaba respecto a su vigencia en el ámbito de las contribuciones especiales. Así se suscita un debate doctrinal del artículo 9o., en el que, por una parte, se piensa que contiene bases indicativas de las contribuciones especiales, pero no deroga los preceptos de la Ley de Régimen Local.

Por otro lado, se sostiene que el mencionado artículo es el que regula las contribuciones especiales, quedando supletoria la Ley de Régimen Local; y una tercera posición proclama la convivencia de la normativa de la Ley de Régimen Local y la Ley de 1966. Por otra parte, en este último texto, la disposición final 4a. contiene una delegación legislativa para que el gobierno regule las contribuciones especiales según lo establecido en el citado artículo 9o; sin embargo, posteriormente se publicó una orden, que decretaba en suspenso la vigencia de la Ley de 1966 hasta que se promulgara el texto refundido.

5. *El Real Decreto del 30 de diciembre de 1976*

En este real decreto se desarrollaron las Bases 21 a 34 de la Ley del 19 de noviembre de 1975. Para algunos autores, este real decreto enturbió el panorama legislativo, al introducir una serie de contribuciones especiales de carácter discrecional y no obligatorio.³⁶³ Lo anterior, se sostenía en virtud que la Ley de 23 de julio de 1966 establecía a través del artículo 9o. la imposición obligatoria de las contribuciones especiales, de tal manera que desde la entrada en vigor de dicha ley, la contribución especial tenía su fuente legal en ésta y no se necesitaba para su vigencia en los municipios de ninguna norma reglamentaria, ya que “la imposición era obligatoria en todos los municipios de régimen común”. El mecanismo de imposición de dicha ley era a través de la misma, pero su concreción se realizaba mediante un acuerdo del ayuntamiento en el sentido de realizar obras o servicios contemplados en la mencionada ley, y dicho acuerdo se publicaba en el *Boletín Oficial* para que la contribución especial se considerara establecida.

El real decreto desarrolló provisionalmente la Ley de Bases de 1975 y estableció contribuciones especiales de exigencia obligatoria y facultativa. El problema de este decreto es que asentó un *numerus apertus* de contribuciones especiales, que a la hora de fijar cuál era la norma de imposición se creaba una interrogante. Esta pregunta se suscitaba, como señalan Cortés Domínguez y Martín Delgado, porque las contribuciones especiales derivan de un acuerdo municipal de establecimiento de este tributo y

³⁶³ Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M., *op cit.*, nota 3, p. 213.

no de los acuerdos de ejecución de obras o servicios previstos en la ley. Este problema, a los ojos de la doctrina, se originó con motivo de no haberse producido el texto articulado que desarrollara la Ley de Bases de Régimen Local de 1975.

6. *La Ley 40/1981 del 28 de octubre*

Esta ley, en materia de contribuciones especiales, dispone que únicamente será obligatoria su exigencia cuando se trate de apertura de calles y plazas, primera pavimentación de calzadas y aceras, primera instalación de alcantarillado y establecimiento del alumbrado público. El importe no podrá exceder en ningún caso del 90% del coste de la obra. Con este nuevo régimen, el campo de actuación de las contribuciones especiales queda francamente delimitado.

Pocos años después aparece el Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, del 18 de abril. Las contribuciones especiales municipales están reguladas en los artículos 216-229, las provinciales en los artículos 404-408 y las establecidas por entidades de ámbito territorial inferior al municipal, por mancomunidades y otras entidades locales, áreas metropolitanas, comarcas u otras entidades que agrupen a varios municipios, respectivamente, en los preceptos 412-414.

IX. DISTINCIÓN ENTRE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL Y EL IMPUESTO ESPECIAL

Como preámbulo a la discusión doctrinal creada en razón a la autonomía de la contribución especial, cabe reparar que en la literatura italiana tributaria,³⁶⁴ las contribuciones especiales han sido llamadas también tributos especiales. Acusamos la atención en esta particular denominación, porque puede dar lugar a dudas y confusiones conceptuales. En principio, el tributo debe ser concebido como un instituto jurídico financiero, establecido por el derecho positivo para atender la cobertura del gasto público. Es la expresión del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos. Es una obligación *ex lege*, es decir, una prestación obligatoria de derecho

³⁶⁴ Micheli, Gian Antonio, *op. cit.*, nota 304, p. 30.

público. El tributo como instituto jurídico debe atender las exigencias de los principios tributarios constitucionales. En resumen, las características del tributo son las siguientes: es una obligación legal, por la que se debe una prestación pecuniaria, en cuanto se verifica el presupuesto de hecho establecido en la ley, cuya finalidad es la de procurar una entrada al sujeto activo.

Así, en el derecho positivo y en la doctrina tributaria, el tributo concebido como instituto jurídico, contiene todas las características necesarias para poder incluir en su concepto el impuesto, la tasa y la contribución especial. En conclusión, en un primer acercamiento, no se admite la equiparación de términos conceptuales entre contribuciones especiales y tributos especiales; debido a que las contribuciones especiales al igual que los impuestos y las tasas son una especie del tributo, en otras palabras, el tributo es el género y las especies de éste son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Pero, por otro lado, si se observa el desarrollo de la ciencia jurídica tributaria italiana y española, se hace perfectamente comprensible tal denominación. Debido a que en principio, como hemos expuesto en líneas anteriores, el impuesto se miraba como sinónimo de tributo y viceversa. Y en esta dialéctica se insertó la semejanza entre impuestos especiales³⁶⁵ y tributos especiales, pues se consideraban sinónimos.

Por impuesto especial³⁶⁶ debemos entender, aquel que el Estado establece como monopolio fiscal a través de una limitación a la actividad de los particulares, esto es, a producir ciertos bienes o servicios en régimen de monopolio, sin concurrencia de intermediarios, públicos o privados, pudiendo en tal modo lucrar un precio superior a aquel que pudiera ser fijado bajo el régimen de libre concurrencia. Los ejemplos más significativos de impuestos especiales son los aplicados al tabaco y al alcohol. Otra cuestión a tomar en cuenta son los fines extrafiscales de la imposición a estos productos, debido a que en un principio se han concebido como productos que alteran o desvían las conductas humanas, degenerando en vicios que perjudican a la sociedad y al Estado.

³⁶⁵ Dino Jarach siguiendo esta tradición en su monografía *El hecho imponible*, hace referencia a la contribución especial e indistintamente al impuesto especial. *Op. cit.*, nota 307, pp. 82 y ss.

³⁶⁶ Definición ofrecida por Micheli, en su obra intitulada *Corso di diritto tributario*, *cit.*, nota 304, p. 32.

En un breve espacio hemos expuesto unas ideas generales sobre los impuestos especiales, pues no nos parece propicio en este espacio estudiar esta categoría tan significativa en los sistemas fiscales actuales. Se requiere de otra investigación para cuestionar su función y su estructura jurídica en la actualidad. Por otra parte, somos conscientes de no haber ofrecido todavía el concepto jurídico de la contribución especial. En párrafos sucesivos desarrollaremos el conflicto conceptual surgido con motivo de la propuesta de la contribución especial concebida como una categoría jurídica tributaria autónoma.

Sin embargo, de las notas aclaratorias expuestas arriba, se deduce que existe diferencia entre la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales y los impuestos especiales. Con esto se quiere evitar confusiones y equívocos conceptuales.

X. RÉGIMEN JURÍDICO ESPAÑOL DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL: FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Para poder hablar del régimen jurídico de las contribuciones especiales, debemos señalar en primer término la carta magna. La ley suprema establece en su artículo 133.1 la capacidad de las comunidades autónomas y las corporaciones locales para establecer y exigir tributos, de acuerdo con la misma Constitución y las leyes. De la exégesis de este precepto se deriva que el Estado puede, mediante una ley orgánica, regular el poder tributario de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales.

Asimismo, en el artículo 157, inciso b, fija entre los recursos de las comunidades autónomas las contribuciones especiales. Por otra parte, el artículo 142 estipula que las haciendas locales se nutrirán fundamentalmente de los tributos propios.

XI. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, ARTÍCULO 26

¿Cuál es la función del artículo 26 de la Ley General Tributaria con referencia al sistema tributario español y al régimen jurídico de la contribución especial? Además de significar el fundamento legal de los tributos, en el sistema tributario español, tiene dos funciones: la primera, se destaca por establecer el marco jurídico de la categoría en cuestión, marco que

se conforma principalmente por la Constitución Española, las normas de carácter autonómico y las normas específicas en este caso, la Ley 7/1985 del 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y la Ley 39/1988, del 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, y todo un bagaje normativo que regula en el ámbito municipal, provincial, autonómico y estatal dicho tributo. La segunda función se lleva a cabo, al establecer en la configuración del hecho imponible el punto diferencial entre esta categoría tributaria y las otras. Dicho en dos palabras: establece el criterio diferenciador, en el sentido que proporciona la clasificación jurídica de los ingresos tributarios, con base en la diversa configuración legal del hecho imponible.

Por otro lado, la doctrina española se polariza en dos vertientes. La primera afirma que la función del artículo 26 de la LGT es la de admitir la contribución especial como categoría autónoma y la existencia del género “tributo” con individualidad propia; este criterio es sostenido principalmente por Vega Herrero.³⁶⁷ La segunda, sustentada por González García y Pérez de Ayala,³⁶⁸ no obstante compartir el anterior criterio, critica el contenido del presupuesto de hecho de la contribución especial descrito en la ley, pues en la configuración de dicho presupuesto lo único que se describe es el aspecto objetivo o material del hecho imponible y no así todos los elementos configuradores del mismo.

Es importante subrayar que la legislación positiva española se refiere a la contribución especial como contribución de mejoras. En otras palabras, la legislación no hace distinción entre la contribución de mejoras y la contribución por gasto, sino que regula la contribución especial entendiéndola como contribución de mejoras. Cabe señalar que cuando se haga alusión a la contribución especial en un texto legal, se debe inferir que se trata de la contribución de mejoras.

En un primer acercamiento, en España, el fundamento legal de la contribución especial es el artículo 26,³⁶⁹ en él también se establecen como cate-

³⁶⁷ Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, p. 51.

³⁶⁸ González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones Salamanca, 1994, p. 180.

³⁶⁹ “1. Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

gorías tributarias el impuesto y la tasa. Para Herrera Molina,³⁷⁰ este artículo tiene la virtud de ofrecer una definición legal de la contribución especial, sin embargo, no es una auténtica norma de producción jurídica, por otro lado, asegura que el artículo 8o. de la LOFCA desempeña esta última función. En la redacción del citado texto legal, las categorías tributarias se distinguen en “clases tributarias”.

Por otra parte, este artículo ha tenido modificaciones con motivo de la Ley 8/89, del 13 de abril, que regula las tasas y precios públicos, y únicamente afectó a las tasas.

XII. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO

Dentro del ámbito autonómico, la Ley Orgánica 8/1980, del 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su artículo 4o., párrafo 1, inciso b, regula el establecimiento de ingresos propios de las comunidades autónomas, entre los cuales figura la contribución especial. Así, el artículo 8o., párrafo 1, señala: “Las comunidades autónomas podrán esta-

a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.

b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste 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.

c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta.

2. Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo”.

³⁷⁰ Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, nota 295, p. 245. En esta dirección se ha sostenido que la LGT a modo de código general recoge los principios básicos del ordenamiento tributario y una serie de reglas comunes a todos los tributos. Alonso González, L. M. y Páges I Galtes, A., “La aplicación de la LGT a las haciendas locales”, *RHAL*, núm. 68, mayo-agosto de 1993, p. 248.

blecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de 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”. Asimismo, establece en el párrafo 2 de este mismo artículo el principio del beneficio, que se manifiesta de la siguiente manera: “la recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la comunidad autónoma”.

Dentro de las competencias de las comunidades autónomas y de acuerdo con sus estatutos, figura el establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y *contribuciones especiales*, así como el de los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (artículo 17, inciso b).

Las comunidades autónomas sólo pueden exigir la contribución especial por las obras, bienes y servicios de las que ellas sean titulares. No pueden nunca exigirla por obras, bienes y servicios de las corporaciones locales o del Estado.

Las contribuciones especiales en el ámbito de las comunidades autónomas también se encuentran regidas por los estatutos de régimen general, de tal suerte que la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan sus propias contribuciones especiales aparece recogida y reafirmada en la totalidad de los estatutos de régimen común. Entonces, se entiende que cada órgano supremo del Poder Legislativo autonómico de cada comunidad estará facultado para establecer las contribuciones especiales propias de competencia autonómica, lo que deriva de la necesidad de que sea una ley autonómica la que las establezca.

El procedimiento para establecer las contribuciones especiales en cada comunidad se hace con la simple inclusión de éstas en la relación de recursos de cada comunidad. Se dice sencillamente que la hacienda de la comunidad autónoma puede contar entre sus recursos con los rendimientos de las contribuciones especiales; sin embargo, pueden existir estatutos que marquen límites expresos, en el mismo sentido que la LOFCA.

Se deduce de lo anterior, que se reconoce plena competencia y exclusiva de cada comunidad para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos y, por tanto, de las contribuciones especiales que establezca.

En los diecisiete estatutos de régimen especial no encontramos mayor problemática, pues, como anteriormente se ha afirmado, se indica, sencii-

llamente, que la comunidad autónoma estará constituida en el plano financiero por tributos propios, entre los que se encuentran el rendimiento de los tributos propios, las contribuciones especiales que establezca la comunidad autónoma en el ejercicio de sus competencias. Excepcionalmente, encontramos en el Estatuto de Baleares la transcripción del artículo 8o. de la LOFCA.

XIII. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN EL ÁMBITO LOCAL

Cuando nos referimos a la contribución de mejoras, inmediatamente, pensamos en el sistema tributario local, y, en efecto, la contribución especial se destaca por ser uno de los instrumentos del cuadro financiero de la hacienda local, sin embargo, no es exclusivo de la hacienda local, como lo hemos advertido líneas más arriba. En tal significación, el marco jurídico de esta categoría tributaria se inscribe en el régimen jurídico de las haciendas locales, que se configura por la Ley 7/1985, del 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y la Ley 39/1988, del 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. Esta ley no regula con carácter imperativo la contribución especial, es decir, como se verá más adelante, deja al libre albedrío de las corporaciones locales la exigencia o no de este tributo: cada ayuntamiento, de conformidad con los acuerdos de imposición y de ordenación concreta, puede decidir ante diversos hechos impositivos si exige o no la contribución especial.

La Ley 39/1988 establece el régimen general de este tributo, en sus artículos 28 a 37. Dicho régimen general se aplicará a las contribuciones especiales de las distintas entidades locales. Así, la ley señala cuáles son las entidades locales,³⁷¹ concretándose a cuatro: el municipio, la provincia, las entidades supramunicipales y las entidades de ámbito territorial inferior al

³⁷¹ El artículo 3o. de la citada ley indica cuáles son las entidades locales territoriales, a saber:

“Artículo 3o.

1. Son Entidades locales territoriales:

- a) El municipio.
- b) La provincia.
- c) La isla en los archipiélagos balear y canario.

2. Gozan, asimismo, de la condición de entidades locales:

municipio. Ahora bien, reiterando lo dicho, el régimen general se aplicará a las contribuciones especiales de las distintas entidades locales, esto se desprende de los siguientes artículos:

Respecto a los municipios, el artículo 59 de la ley estipula: “Los ayuntamientos podrán *establecer y exigir contribuciones especiales* por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios, según las normas contenidas en la sección 4 del capítulo tercero del título I de la presente ley”.

Respecto a las provincias, el artículo 123 establece: “Las Diputaciones Provinciales podrán *establecer y exigir contribuciones especiales* por la realización de obras o por establecimiento, o ampliación de servicios, según las normas contenidas en la sección 4a. del capítulo tercero del título I de la presente ley”.

Con referencia a las entidades supramunicipales, el artículo 133.1 de la presente ley señala:

Las comarcas, áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas y demás Entidades supramunicipales podrán establecer y exigir... contribuciones especiales... de conformidad con lo previsto en sus respectivas normas de creación y en los términos establecidos en la presente ley y disposiciones que la desarrollen.

Por último, respecto a las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, el artículo 137 prevé: “Que éstas puedan disponer de los mismos recursos que los municipios (apartado segundo), excepto de impuestos y participación en los tributos del Estado (apartado primero)”. De tal manera, dichas entidades podrán *establecer y exigir contribuciones especiales* por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios.

a) Las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas o reconocidas por las comunidades autónomas, conforme al artículo 45 de la ley.

b) Las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, instituidas por las comunidades autónomas de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía.

c) Las áreas metropolitanas.

d) Las mancomunidades de municipios”.

XIV. EL CONCEPTO LEGAL DE LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

Cabe apuntar que el concepto legal de la contribución de mejoras se toma del hecho imponible configurado en la legislación.

En la legislación española, en más de tres cuerpos legislativos se explica el concepto de la contribución de mejoras, sin embargo, tomaremos nota de algunos por revestir mayor importancia. En primer término tenemos la Ley General Tributaria, que en su artículo 26-1 indica: “Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste 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 a su costa de servicios públicos”.

El segundo texto legislativo es la LOFCA, al referirse a su poder de imposición respecto a este tributo en el artículo 8-1 establece:

Las comunidades autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de 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.

Por último, el artículo 28 de la LRHL señala:

Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales 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.

De los anteriores conceptos deducimos elementos comunes entre sí, lo que nos inclina a pensar que existe una coordinación en la materia. Estas características son:

- a) La existencia de una actividad administrativa que, a su vez, se manifiesta en tres modalidades: la realización de obras públicas, el establecimiento de servicios públicos y la ampliación de estos últimos.
- b) El beneficio especial en determinados ciudadanos como consecuencia de dicha actividad. Este beneficio especial se expresa en la

ley de dos formas: en el beneficio especial y en el aumento de valor de los bienes.

A partir de estos conceptos legales, la doctrina ha encontrado elementos habituales en la descripción de la contribución especial. Así, recogemos el criterio de Cortés Domínguez,³⁷² quien destaca “la actividad de la administración pública” que “beneficia” a los que están obligados a satisfacerla. Lo interesante de su postura es señalar que a partir de aquí es difícil precisar alguna otra nota que sirva para definir este tributo.

En contradicción a la postura de Cortés Domínguez encontramos la de Vega Herrero,³⁷³ para quien son dos las notas tipificadoras del presupuesto de hecho de la contribución especial: *a*) la realización de una determinada actividad por el ente público, consistente en la realización de una obra o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos; *b*) la obtención de una ventaja especial por determinados individuos, frente al beneficio general que la actividad pública reporta a la comunidad. Nosotros nos sumamos al criterio de Vega Herrero, quien considera al beneficio especial parte integrante del hecho imponible.

XV. EL HECHO IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

El hecho imponible es el presupuesto de hecho, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria. La estructura del hecho imponible está compuesta por un elemento objetivo y otro subjetivo. El primero se refiere al hecho que ha tenido en cuenta el legislador para el establecimiento del tributo. El segundo es el nexo existente entre el aspecto objetivo y el sujeto obligado al pago del tributo.

El elemento objetivo, a su vez, se divide en el aspecto material, temporal, espacial y cuantitativo. El material se refiere a la situación indicativa de capacidad económica.

Para la realización del hecho imponible se requiere tiempo, así se define el aspecto temporal, y éste se colma en la distinción entre hechos imponibles instantáneos y de tracto sucesivo o periódicos. El instantáneo consiste en que una vez consumado el hecho imponible, por su propia naturaleza se

³⁷² Cortes Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M., *op. cit.*, nota 3, p. 211.

³⁷³ Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, p. 32.

extingue con éste. El hecho imponible periódico es aquel que, por el contrario, se prolonga a través del tiempo. En este sentido, Vega Herrero dice que este tributo es instantáneo, por cuanto su aparición no reviste una determinada periodicidad. El aspecto espacial se refiere al lugar donde se realiza el hecho imponible y el elemento cuantitativo explica la cuantía del hecho imponible, la prestación tributaria.

La LRHL, en el artículo 28, señala el hecho imponible de las contribuciones especiales, que reza: “Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales 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”.

Desentrañando el sentido de este precepto observamos los siguientes elementos:

- a) Beneficio.
- b) Aumento de valor de los bienes.
- c) Sujeto pasivo.
- d) Realización de obras públicas.
- e) Establecimiento de servicios públicos.
- f) Aplicación de servicios públicos.
- g) Carácter local.

El hecho imponible de la contribución de mejoras se define *grossus modus* por la presencia de dos características: el desarrollo de una actividad del ente público dirigida a la satisfacción del interés público,³⁷⁴ y el beneficio especial derivado de dicha actividad. En esta tipificación del hecho imponible el beneficio especial se divide en el beneficio, por un lado, y en el aumento de valor de los bienes, por otro.³⁷⁵ Anteriormente, hemos señalado que estos dos conceptos han sido tomados de las legislaciones alemana e italiana, pues el aumento de valor de los bienes derivó de la construcción alemana, y el beneficio, de la doctrina italiana. Esta bipartición del beneficio específico de los particulares viene dada de legislaciones anteriores a la actual. La doctrina tributaria se ha pronunciado en tal sentido, diciendo que el au-

³⁷⁴ Esta es una obligación que se desprende de la CE, artículo 103: “...La administración pública sirva con objetividad los intereses generales...”.

³⁷⁵ En líneas anteriores se ha indicado lo difícil de deslindar el aumento de valor y el beneficio especial.

mento de valor se reconduce al concepto más amplio de beneficio especial. En este sentido debemos entender que el beneficio debe ser concreto y superior al que repara al resto de los ciudadanos.³⁷⁶ Este beneficio puede manifestarse en distintas formas,³⁷⁷ la más común se concreta en la producción de un aumento de valor de los bienes.³⁷⁸

El concepto de beneficio es un concepto jurídico indeterminado, por lo tanto, le tocará al intérprete concretar dicho concepto. Consideramos que la ley no quiso concretar dicho beneficio, porque de alguna manera podía caer en una restricción o en una dispersión del concepto. Pensamos que, efectivamente, deberá verse caso por caso el concepto de beneficio.

Así, llegamos a la actividad desarrollada por el ente público, manifestándose en tres formas, a saber: *a)* realización de obras públicas; *b)* establecimiento de servicios públicos; y, *c)* ampliación de servicios públicos.³⁷⁹ En la hipótesis del establecimiento de servicios públicos, algún autor señala que no se puede exigir este tributo, en conjunción con la tasa, porque la exacción de esta última comprende también el establecimiento de los servicios públicos.

La LRHL señala cuáles son las obras y servicios locales por virtud de las cuales se genera un beneficio especial, en este sentido, el artículo 29 prescribe:

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

³⁷⁶ La sentencia del 2 de julio de 1997, núm. 8660/1991, del Tribunal Supremo hace la distinción entre el beneficio general o interés común del beneficio especialmente recibido por personas determinadas.

³⁷⁷ La sentencia del 15 de enero de 1998, núm. 18 del TSJ de la comunidad valenciana, señala que el beneficio puede ser abstracto y pontencial o futuro, pues es suficiente que las obras o servicios puedan ser utilizados por los interesados para que se entienda producido el beneficio, aun cuando de hecho no lo sean. Además que de las contribuciones especiales se fundan en la mera ejecución de las obras o servicios.

³⁷⁸ La legislación, la jurisprudencia y la doctrina han sido reiterativas por lo que hace al beneficio especial, aunque éste no pueda fijarse en una cantidad concreta. Al respecto, véase la STS núm. 8660/1991.

³⁷⁹ En SSTS J Castilla-La Mancha 2-4-1996; 8-04-1996; 29-04-1996 se indica que la mejora de los servicios públicos no es susceptible de integrar el hecho imponible de las contribuciones especiales a partir de la Ley 39/1988 del 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

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 las mismas, con aportaciones económicas de la entidad local.

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

De este modo, el artículo contempla la actividad del ente público local, manifestada en todas las obras y servicios desempeñados por las entidades locales de forma directa o indirecta.

Por su parte, Rubio de Urquía³⁸⁰ indica que definido así el hecho imponible presenta una nueva configuración, con el propósito de una mayor sistemática jurídica. Señala que la definición del hecho imponible coincide sustancialmente con la definición genérica del artículo 26.1.b) de la LGT. En conclusión, la voluntad del legislador de 1988 fue la de homologar la definición de la LRHL con la de la LGT.

Para Matías Cortés y Martín Delgado,³⁸¹ el hecho imponible de la contribución especial está constituido únicamente por la “actividad de la administración pública”, en cuya realización para nada interviene el sujeto obligado al pago del tributo (elemento subjetivo del hecho imponible). De tal manera que, el hecho imponible consiste en la ejecución de obras, o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos, siempre que a consecuencia de ellas no obstante su interés general se beneficie especialmente a personas determinadas. La conclusión a que llegan estos autores deriva del régimen jurídico de este tributo, y de la observancia de la base imponible. Siguiendo este criterio, Llamas Labella³⁸² considera que el hecho imponible de la contribución especial es el acuerdo de imposición de contribuciones para la realización de obras y el acto administrativo determinando las aportaciones individuales para dicha realización. Dentro de esta concep-

³⁸⁰ Rubios de Urquía, J. L. *et al.*, *El sistema tributario local. Contribuciones especiales*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1989, t. III, pp. 9 y ss.

³⁸¹ Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M., *op. cit.*, nota 3, p. 215.

³⁸² Llamas Labella, M. A., “Las contribuciones especiales”, *op. cit.*, nota 324, p. 154; *id.*, “La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales”, *CT*, núm. 3, 1972, p. 222.

ción, De Rovirá Molá³⁸³ señala que el hecho imponible es el acto administrativo de ejecución de la obra.

Es importante esta perspectiva, porque al contrario de la mayoría de los juristas dedicados al estudio de esta materia, le da relevancia en primer lugar a la actuación de la administración pública, considerándola como el elemento objetivo del hecho imponible de la contribución de mejoras. Por lo tanto, en la hilación de estas ideas se han invertido los términos del artículo 26, inciso b, de la LGT, en donde se habla, en primer lugar, del beneficio que obtiene el sujeto. Estos autores aseguran, en primer lugar, que la LGT no establece el hecho imponible de la contribución especial, sino las características que debe tener y, en concreto, el efecto que debe derivarse para el sujeto pasivo, esto es, el beneficio. En segundo lugar, que tal como está redactado el artículo 26, inciso b, de la LGT, parece deducirse que el hecho imponible consiste en la obtención del beneficio por el sujeto pasivo, lo que llevaría a no considerar realizado el presupuesto de hecho cuando faltara ese beneficio, a pesar de haberse llevado a cabo la obra pública, o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos, lo cual, para estos autores, es absolutamente insostenible.

Para Berliri, el presupuesto de hecho de la contribución especial puede ser cualquier utilidad económicamente valuable recibida por un círculo de sujetos singularmente individualizados y derivada de una actividad de la administración pública, desarrollada en interés directo de la colectividad.

La mayoría de la doctrina señala que se requieren dos elementos para la producción de la obligación tributaria. Según esta corriente, se necesita una actividad realizada por la administración pública y que como consecuencia de esta actividad se genere un beneficio especial a un grupo de contribuyentes. En este orden de ideas, si falta alguno de estos elementos la obligación tributaria no surge. Al hilo de este planteamiento, si existe beneficio especial traducido en una plusvalía, pero no existe desarrollo de una actividad del ente público, estamos bajo la definición del impuesto de plusvalía. La diferencia entre la contribución especial y el impuesto de plusvalía radica en que en la contribución especial la plusvalía se produce a consecuencia de una actividad administrativa, en tanto que en el impuesto, la plusvalía se produce por factores externos e independientes de la realización de la actividad del ente público.

³⁸³ Rovirá Molá, A. de, *op. cit.*, nota 289, pp. 740 y ss.

Por su parte, Vega Herrero³⁸⁴ considera que la contribución especial está configurada por dos hechos imponibles: aumento de valor por una parte, y obtención de un beneficio especial por otra. Así, no se puede exigir jurídicamente la contribución sin que exista un incremento de valor o un beneficio especial imputables al contribuyente, pues éstas son las formas de exteriorizarse de la capacidad contributiva.

Actualmente, tal y como está configurado el hecho imponible en la legislación española, se observa que el beneficio especial o el incremento de valor de los bienes del particular opera bajo la figura de la presunción. En otras palabras, a la luz de los preceptos arriba expuestos, se deduce que el sujeto pasivo de la contribución especial recibe un beneficio especial por la realización de obras o servicios públicos.³⁸⁵ En este punto cabe recordar qué se entiende por presunción³⁸⁶ y cómo funciona en el mundo del dere-

³⁸⁴ Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, pp. 99 y ss; *id.*, “Hacia una nueva ordenación de las contribuciones especiales locales”, *cit.*, nota 323, p. 307.

³⁸⁵ Para Vega Herrero, el método más adecuado para la verificación del beneficio, hubiera sido el establecimiento de una presunción de que tal beneficio se entiende producido por la realización de la obra o servicio, con la posibilidad de que el presunto sujeto pasivo pudiera destruir tal presunción, pero lo cierto es que ni la normativa vigente ni su predecesora han arbitrado tal solución, por más que en alguna sentencia del TS se afirme que la existencia del beneficio es una presunción que puede destruirse por la correspondiente prueba en contrario. Vega Herrero, Manuela, “Las contribuciones especiales de la hacienda municipal: análisis crítico”, *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Valladolid, Lex Nova, pp. 7 y ss. Aparicio Pérez señala que el único supuesto de presunción *iuris et de iure* de un beneficio especial, es la obra o ampliación del servicio de extinción de incendios que representa a las compañías de seguros. Aparicio Pérez, *op. cit.*, nota 324, p. 599.

³⁸⁶ En el lenguaje coloquial, la voz presunción es un sustantivo femenino, y se refiere a la acción y efecto de presumir. Así, presumir significa sospechar o conjeturar una cosa. En el lenguaje jurídico, concretamente en el lenguaje judicial, el Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas del 20 de diciembre de 1990, en el fundamento jurídico 5o., indica: “se llama *presunción* a la consecuencia que se deduce del hecho acaecido para averiguar la verdad de un hecho incierto; y, en el orden jurídico, se hace unas veces por la ley y otras por el magistrado, a que responde la división en legales y judiciales. Entre las primeras están las presunciones, las denominadas *iuris et de jure*, son como axiomas que encierran verdades necesarias, contra las que no es admisible prueba alguna, y respecto a las *iuris tantum*, se autoriza prueba porque con las circunstancias pueden dejar de ser evidente demostración de lo que se pretenda justificar”.

En el campo del derecho las presunciones pueden clasificarse en legales y las judiciales, por otro lado, también se les cataloga como legales y de hecho. En el derecho tributario el campo de las presunciones tiene mayor relevancia en los impuestos específica-

cho. Cabe hacer la aclaración de que la ley no establece expresamente la presunción en la configuración del hecho imponible, sino que la administración pública es la que en el momento de aplicar el tributo presume que efectivamente se produjo el beneficio especial o el aumento de valor de los bienes de los administrados.

En las contribuciones especiales, en el hecho imponible el legislador realiza un juicio de probabilidad, es decir, el legislador con base en la realización de obras y servicios públicos extrae una conclusión que se manifiesta en el beneficio especial o en el aumento de valor de los bienes de los particulares.³⁸⁷

Cabe hacer la aclaración de que en el presupuesto de hecho de la contribución especial, el legislador no dice expresamente que se trata de una presunción, aquí encuadra perfectamente lo manifestado por García Añoveros:³⁸⁸

A veces el legislador no emplea el término presunción a la hora de crear una norma pero no por ello habrá que excluir que sea ésta la finalidad perseguida; y en estos casos, el juez, y el intérprete tendrán que deducirla frecuentemente, del sentido de la norma del mandato que contiene, que es una presunción aunque así no se diga.

Reiterando lo anteriormente dicho, efectivamente, el legislador al configurar el hecho imponible de la contribución especial no dice expresamente que el beneficio especial o el aumento de valor de los bienes se presumen por la realización de obras o servicios públicos, sino que esta tarea la realiza la administración pública al momento de establecer el tributo. Por lo tanto, corresponderá a los intérpretes del hecho imponible establecer la presunción.

Lo que nos toca ahora averiguar es si se trata de las llamadas presunciones *iuris et de iure*, es decir, que no admiten prueba en contrario, o de las

mente en el IRPF y en el fraude de ley. Por lo que hace a la materia de nuestro estudio debemos indicar que se llega a tocar este tema de forma periférica.

³⁸⁷ Para Aparicio Pérez son indicios externos del beneficio especial, la ubicación, colindancia, alineamiento en la formación de la calle, entre otros. No obstante, apunta que el beneficio debe determinarse dependiendo del caso concreto y la situación del sujeto titular del inmueble beneficiado. Para la existencia de un beneficio especial no es necesario que la obra o el servicio sea utilizado por el sujeto pasivo. Aparicio Pérez, *op. cit.*, nota 324, pp. 599 y ss.

³⁸⁸ García Añoveros, *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor García de Enterría*, Madrid, Civitas, 1991, t. V, pp. 402 y ss.

iuris tantum, que sí admiten prueba en contrario. A nuestro parecer, creemos que sí se admite prueba en contrario, y lo confirma la Ley 1/1998, del 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en el capítulo I, sobre principios generales y de los derechos de los contribuyentes, en particular el artículo 4o. establece que: “las *presunciones* establecidas por las *leyes tributarias* pueden *destruirse mediante prueba en contrario*, excepto en los caso en que aquéllas expresamente lo prohíban”.

Por su parte, la Ley General Tributaria establece en el artículo 118:

1. Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban.

2. Para que las presunciones no establecidas por la ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

A la luz de estos artículos se ha borrado cualquier duda sobre la presunción en esta materia, lo cual nos parece muy oportuno, ya que puede darse el caso de que efectivamente no se genere ni un beneficio especial ni un aumento de valor en los bienes de los sujetos pasivos, por lo tanto, no se produzca el hecho imponible de la contribución especial, y, en consecuencia, no surja la obligación de contribuir.

Admitida la prueba en cuanto al beneficio, debemos cuestionarnos a quién le corresponde la carga de la prueba, ¿a la administración pública? o ¿a los sujetos pasivos? A colación, el artículo 114,1 de la LGT establece: “Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”.

De aquí se deduce que le corresponde a la administración pública probar que efectivamente se produjo un beneficio, pues la administración pública afirma que se ha producido un aumento de valor o un beneficio especial. A su vez observamos que en la integración del expediente de ordenación del tributo la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no contempla entre sus documentos que se acredite si efectivamente se produjo un beneficio especial o un aumento de valor de los bienes, normalmente el expediente municipal es muy parco en este tipo de cuestiones. Por su parte, la doctrina señala que la administración pública debe probar que efectivamente se produjo

el beneficio. En la práctica, la administración pública al momento de aplicar el tributo, es decir, de integrar el expediente de ordenación concreta, no establece el beneficio especial o el aumento de valor de los bienes. Esta práctica viciada de la administración pública es producto de que la misma administración considera que invariablemente siempre va a existir un beneficio especial o un aumento de valor, cuando se realice una obra pública o el establecimiento de un servicio. En este sentido la jurisprudencia española ha establecido:

“Procede la imposición de contribuciones especiales por realización de obras que generen un *beneficio implícito* en los inmuebles afectados” (JT n. 89, ref. 1050). En esta misma dirección, la Sentencia del Tribunal Supremo del 17-10-1994 señala que el *beneficio especial*, cuya producción por las obras públicas municipales determina la realización del hecho imponible en las contribuciones especiales “ni necesita concretarse siempre en magnitudes económicas ni precisa de evidenciarse en una realidad inmediata, bastando con que se origine potencialmente” como sucede cuando como consecuencia de las obras determinadas fincas experimenten un incremento de valor aunque el mismo no puede 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, mismos que experimentan un aumento de valor por lo que su titular ha de contribuir proporcionalmente a la financiación de las obras de urbanización”. En esta misma línea, la STSJ de Galicia del 14 de junio de 1995 (Arg. JT 844) establece: “...la apertura de una nueva vía por una de sus fachadas les produce un beneficio que se traduce objetivamente en un aumento de valor de sus fincas y en una mejor accesibilidad a sus instalaciones, beneficio que obviamente les afecta a ellos y no a las demás fincas del polígono”.

De lo anterior se infiere que en la práctica le corresponde al particular desvirtuar que, efectivamente, se ha producido un beneficio especial o un aumento de valor en sus bienes. Ejemplo de lo anterior es la Sentencia del Tribunal Supremo del 21-12-1981 que señala: “...debe presumirse que los propietarios de las fincas afectadas se consideran especialmente beneficiados, por las obras o terrenos, presunción *iuris tantum*, pero que en el presente caso no ha sido desvirtuada y debe considerarse, por lo tanto, subsistente”.

Así puede seguir la lista de ejemplos prácticos³⁸⁹ donde el particular debe probar que no recibe un beneficio o un aumento de valor, y por lo tanto, no hay lugar a originarse el tributo.

A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Supremo del 6 de abril de 1993 señala que el concepto de “beneficio” es abierto e indeterminado, cuya determinación exige analizar cada caso concreto, en orden a comprobar si la actuación municipal provoca o no para el sujeto pasivo aquel beneficio o aumento de valor de sus bienes. En el fundamento de derecho número segundo establece:

Del sólo hecho de que la finca gravada fuera colindante con una calle no puede deducirse que la apertura de una nueva cruzando toda ella no le reporte beneficio alguno ni que la carga de la prueba de ese beneficio incumba a la administración, puesto que, en principio, la apertura de una nueva calle afecta positivamente a todas las fincas que sean colindantes con ella, aunque ya lo fuera en otras, *sin perjuicio de que en casos concretos y respecto de determinados propietarios pueda acreditar la inexistencia de ese beneficio especial.*

En esta misma dirección encontramos la Sentencia del Tribunal Supremo de Galicia del 24 de febrero de 1995 (Arg. JT. 199), y la Sentencia del Tribunal Supremo de Madrid del 5 de diciembre de 1995. (Arg. JT.1996, 1646).

XVI. EL OBJETO MATERIAL DE LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

Existen dos posturas respecto al elemento objetivo del hecho imponible. Por una parte, se considera que éste únicamente está conformado por la actuación de la administración pública, y por otra, se piensa que está compuesto por el beneficio especial o el aumento de valor de los bienes de un grupo de particulares con motivo de la realización de obras y servicios públicos. De alguna manera las dos posturas son válidas, porque en el primer supuesto se toma en consideración únicamente la actividad de la administración pública, y si conectamos esta postura con el derecho legislado, con-

³⁸⁹ STS 22-12-1976, STSJ Cataluña 24-05-1996, STS 05-07-1982, sentencia 224/1995 del 15 de mayo dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

cretamente los elementos que conforman la base imponible, se advierte que en ningún momento se pone de manifiesto el beneficio especial o aumento de valor de los bienes de los administrados. Por otra parte, también es válida la segunda dirección, debido a que tradicionalmente se ha considerado dicho beneficio o aumento de valor como elemento legitimador de la imposición de este tributo.

Así, dentro de la primera postura, como ya se ha anunciado anteriormente, encontramos a Matías Cortés y Martín Delgado, para quienes el elemento objetivo del hecho imponible lo realiza siempre la administración, sin la existencia de una provocación por parte de los sujetos pasivos, en otras palabras, esto significa que la administración pública actúa sin que el sujeto pasivo tenga intervención alguna en la realización de aquel elemento, sino que simplemente queda obligado a pasar por las consecuencias de la actuación administrativa. La administración, por propia iniciativa, realiza una determinada actuación, que provoca para unos determinados sujetos el nacimiento de una obligación tributaria.

El otro criterio, sustentado por los seguidores de Vega Herrero, observa que el elemento objetivo del hecho imponible es el beneficio especial o aumento de valor de los bienes del contribuyente experimentado con motivo de la realización de obras o servicios públicos. Este es el criterio defendido por la mayoría de la doctrina.

Nosotros opinamos que el elemento objetivo del presupuesto de hecho de la contribución especial está conformado, principalmente, por el beneficio especial o el aumento de valor de bienes, y, de manera secundaria, por la realización de obras públicas o el establecimiento de los servicios.

XVII. LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL EN MÉXICO

Es conveniente precisar que algún sector de la doctrina nacional no hace referencia a la contribución especial, pues únicamente estudia la contribución de mejoras; sin embargo, algunos autores³⁹⁰ analizan a las contribuciones especiales, siguiendo el criterio de las doctrinas española e italiana.

Como elemento del debate mexicano, la primera afirmación que se debe establecer respecto a esta categoría tributaria es que es de reciente crea-

³⁹⁰ Cfr. Rodríguez Lobato, R., *op. cit.*, nota 7, p. 83.

ción. En materia federal por vez primera se legisla en 1986;³⁹¹ sin embargo, en las legislaciones locales hay muestras anteriores de su implantación como categoría tributaria. Así ha sido expresado en la doctrina; al respecto, cabe destacar a Dávila Gámez y Rodríguez Lobato.³⁹²

Además, se requiere puntualizar que en la doctrina mexicana no se ha dado la discusión sobre la naturaleza jurídica de la contribución especial. No obstante, se subraya que el enfoque doctrinario se basa en el derecho positivo, de tal forma que la contribución especial se conoce como contribución de mejoras. No es fácil encontrar en la legislación mexicana a la contribución por gasto, aunque, si estudiamos la configuración de la contribución de mejoras en el ámbito federal, se puede afirmar que el cálculo de ésta se hace con base en el gasto del Estado para la construcción de obras públicas hidráulicas.

Por otro lado, el pleno de nuestro más alto tribunal³⁹³ ha manifestado que las características de las contribuciones de mejoras identificándolas con los derechos de cooperación, que se han ido depurando con el desarrollo legislativo indicando que:

...las características de los derechos tributarios...se basan en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del Código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios ("COOPERACIÓN, NATURALEZA DE LA.", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. parte; A. R. 7228/57, Eduardo Arochi Serrano; A. R. 5318/64 Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A. R. 4183/59 María Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los princi-

³⁹¹ Esto significa que en los Códigos de 1938 y 1967 no se regulaba este tributo, sin embargo, esto no significa que no existiera, sino que se regulaba a través de reglamentos o bien existían únicamente en materia local.

³⁹² Rodríguez Lobato, R., *op. cit.*, nota 7, p. 83.

³⁹³ Tesis P. /J. 41/96, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, parte: IV, julio de 1996, p. 17, Materia Administrativa, Jurisprudencia.

pios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado (“Derechos por expedición, traspaso, revalidación y canje de permisos y licencias municipales de giros mercantiles, inconstitucionalidad del artículo 14, fracciones I, inciso c, II, inciso d, de la Ley de Ingresos del Municipio de Tecate, Baja California, para el año de 1962, que fija el monto de esos derechos con base en el capital en giro de los causantes, y no en los servicios prestados a los particulares”, vol. CXIV, 6a. época, primera parte; “Derechos fiscales. La proporcionalidad y equidad de éstos está regida por un sistema distinto del de los impuestos”, vols. 169 a 174, 7a. época, primera parte; “Agua potable, servicio marítimo de. El artículo 201, fracción I, de la Ley de Hacienda para el territorio de Baja California, reformado por decreto del 26 de diciembre de 1967, que aumentó la cuota del derecho de 2 a 4 pesos el metro cúbico de agua potable en el servicio marítimo, es proporcional y equitativo; y por lo tanto no es exorbitante o ruinoso el derecho que se paga por dicho servicio”, Informe de 1971, primera parte, p. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III, del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como “las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público” (A. R. 7233/85 Mexicana del Cobre, S. A. y A. R. 202/91 Comercial Mabe, S. A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.

Por otra parte, una característica más de este tributo es la manifestación de capacidad contributiva, ésta se establece como exigencia jurisprudencial en interpretación del artículo 31, fracción cuarta constitucional, de los principios de equidad y proporcionalidad. En tal sentido, la capacidad con-

tributiva es exigible en todos los tributos, aunque se ha desvelado que tiene mayor relieve en el impuesto.

XVIII. PROPUESTAS

Una de las primeras observaciones que se hace es la existencia de un abismo entre la dogmática y la praxis tributaria de la contribución especial. Esta incongruencia se percibe en este capítulo, pues su primera parte se dedicó a la doctrina tributaria, donde se observan brillantes aportaciones por parte de los dogmáticos; sin embargo, la segunda parte, referida al régimen jurídico, muestra una inconsistencia entre la teoría y el régimen aplicado a la contribución especial, lo que lleva a que en la práctica no se aplique dicho tributo y surjan controversias respecto a su establecimiento.

En cuanto a la primera parte, hemos contemplado que el tema de atención de los dogmáticos gira alrededor de la naturaleza jurídica de estas exacciones. A primera vista, parece un tema resuelto, sin embargo, en la mayoría de los ensayos tributarios se dedica un epígrafe a esta cuestión.

Esta tesis está inspirada en Giannini, que se propuso una distinción entre la contribución por mejoras y la contribución por gasto. Aquí encontramos un resquebrajamiento entre la teoría y el derecho positivo, pues no se advierte en ningún cuerpo normativo la categoría de la contribución por gasto. Es más, la contribución especial siempre se contempla como una contribución de mejoras. Es aquí donde proponemos que en la ley se haga una clara distinción entre la contribución de mejoras y la contribución por gasto, como especies de la contribución especial.

La contribución especial se distingue de los demás tributos en la forma y en el fondo. En cuanto a la forma, la contribución especial se considera formalmente como tal, porque ha sido expresamente reconocida como especie del tributo en la legislación positiva, concepción que recoge toda su evolución legislativa. Por lo que hace al aspecto sustantivo o de fondo, la distinción radica en la estructura del hecho imponible. Esta postura no representa ninguna novedad para la doctrina, porque la mayoría de los autores aciertan en señalar que es aquí donde precisamente se diferencian los tributos.

Como advertimos al inicio de este capítulo, nuestra postura arranca del pensamiento de Giannini. El espíritu de la contribución de mejoras es, precisamente, financiar una obra o un servicio público con cargo al beneficio

de un grupo de personas en particular. Por el contrario, en la contribución por gasto, los particulares provocan que el Estado gaste más, o simplemente que se genere un gasto específico.

Dentro de las notas características de la contribución especial tenemos a la actividad del Estado, así cuando hablamos de contribución de mejoras estamos hablando de una prestación debida por quienes se encuentran en una determinada posición y se benefician de una actividad del Estado. La contribución por gasto es aquella en la que el Estado gasta más por la actividad o provocación de los particulares.

La naturaleza jurídica de la contribución especial, *lato sensu*, es un tributo, es decir, tiene como característica primordial la coactividad que le imprime el poder de imperio del Estado. Lo anterior se debe, por una parte, al poder que el ente público tiene para establecer la contribución especial, y de otra, para hacer efectiva la prestación exigida. Ahora bien, debido a que nos encontramos en un Estado de derecho, el poder de imperio del Estado debe fincarse en las finalidades del Estado, traduciéndose en la necesidad de requerir a los particulares una prestación pecuniaria para desarrollar sus tareas. Este poder de imperio del Estado debe estar controlado, así encontramos que el poder tributario del Estado se limita o se controla por los principios de justicia tributaria, en particular por el principio de capacidad contributiva. En el caso de la contribución especial, la capacidad contributiva se manifiesta en la especial ventaja del contribuyente, de tal suerte que la cuantía siempre viene determinada en proporción a la ventaja o al gasto. Al lado de la capacidad contributiva encontramos el principio del beneficio, que también debe funcionar como principio de justicia distributiva.

La naturaleza jurídica de la contribución, *strictu sensu*, se observa principalmente en torno a la contribución de mejoras. En tal sentido, la contribución de mejoras se refiere a una prestación obligatoria exigida por el Estado, con motivo de la obtención de una ventaja especial por determinados individuos, frente al beneficio general que la actividad pública reporta a la comunidad, habiéndose recibido el beneficio como consecuencia de la realización de una determinada actividad por el ente público. Así, la contribución de mejoras se resume en dos características: la ventaja especial y la actividad del ente público.

Anteriormente hemos dicho que en todo tributo debe predicarse el principio de capacidad contributiva, en algún tributo tendrá mayor intensidad como en el caso de los impuestos, y por lo que hace a las tasas y las contri-

buciones especiales, este principio debe compartir terreno con el principio del beneficio.

El tema del tope de financiación de las obras o servicios públicos, por parte de los especialmente beneficiados, es un tema de tejido muy fino, pues en principio se parte de la premisa de que toda obra pública produce un beneficio especial a ciertos particulares por su especial ubicación. Por otra parte, es muy difícil establecer en la práctica el cálculo del beneficio especial reportado a estos sujetos, por lo tanto, el legislador ha establecido un tope de financiación de las obras y servicios públicos. De lo anterior, somos conscientes, pero no debemos olvidar que el beneficio especial es la piedra angular de este tributo, por lo tanto, para no perdernos en el cálculo de este beneficio por parte de la administración pública, estamos de acuerdo en que se fije un tope máximo para la financiación de este tipo de actividades públicas. Así, consideramos más coherente la propuesta de Lago Montero, que la prevista en la norma.

Respecto al establecimiento de las contribuciones especiales en la vida práctica, se observa que se configura *ex ante* la inversión pública y *ex post* se producen los efectos de la misma, que en este caso son los beneficios particulares a privados, los cuales deberán ser devueltos a la hacienda pública vía contribución de mejoras. En el principio del beneficio se conjuga el fundamento del enriquecimiento indebido por parte de los particulares ocasionados por la actividad de la administración pública.

Por último, queremos indicar que la ruptura entre la teoría y la práctica se debe básicamente al concepto de beneficio, pues en principio toda obra o servicio público produce un beneficio, pero ¿cómo se percibe ese beneficio?, y ¿hasta qué monto se debe compensar dicho beneficio?