

ACERCA DE LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN DERIVADAS DE LA EJECUCIÓN DEL PLANEAMIENTO URBANÍSTICO

Juan Benito Gallego López
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández

RESUMEN

Este trabajo analiza la naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización a satisfacer como consecuencia de la ejecución del planeamiento, cuestión candente atendiendo al auge de la actividad urbanística. Tras destacar la naturaleza jurídico-tributaria de las citadas cuotas, se estudia la acomodación de las mismas, tanto al concepto de tributo de la Ley General Tributaria, como al elaborado por nuestro Tribunal Constitucional. El estudio finaliza con un examen de la inclusión de las cuotas de urbanización en alguna de las categorías tributarias y las consecuencias que conlleva el reconocerles naturaleza tributaria.

Palabras clave: Cargas de urbanización, cuotas de urbanización, impuesto, tasa, contribución especial.

SUMARIO

1. EL CONCEPTO DE CUOTAS DE URBANIZACIÓN. 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN. 2.1. La naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización en la jurisprudencia. 2.2. La naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización en la doctrina. 2.3. Nuestra posición. 2.3.1. *El concepto de tributo*. 2.3.2. *La acomodación de las cuotas de urbanización al concepto de tributo*. 2.3.3. *Las cuotas de urbanización como categoría tributaria*. 3. LAS CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DEL RECONOCIMIENTO DE NATURALEZA TRIBUTARIA A LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN.

1. EL CONCEPTO DE CUOTAS DE URBANIZACIÓN

El artículo 16.1.c) de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo (en adelante, LS) (1), establece, como uno de los deberes del propietario de un terreno objeto de una actuación

(1) El artículo 148.1.3ª de la Constitución atribuye a las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva en materia de urbanismo, ordenación de su territorio y vivienda. El Estado, por

de transformación urbanística, *el de costear y, en su caso, ejecutar todas las obras de urbanización previstas en la actuación correspondiente (...) (2).*

Dicho deber también se encuentra regulado en la normativa urbanística de las Comunidades Autónomas. Valga como ejemplo de lo anterior lo dispuesto en el artículo 23.c) de la Ley 16/2005, de 30 de diciembre, de la Generalitat, Urbanística Valenciana (en adelante, LUV), en el que se recoge, dentro de los deberes de los propietarios del suelo urbanizable (siguiendo la clasificación de la derogada LRSV), el de *costear las cargas de urbanización reguladas en el Programa para el cumplimiento de los objetivos imprescindibles que le son propios (...). Las cargas (...) de urbanización se asumirán en proporción al aprovechamiento que, correlativamente, beneficie a quien las soporte y teniendo en cuenta el apartado anterior.* Esta Ley ha sido desarrollada por el Decreto 67/2006, de 12 de mayo, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Gestión Territorial y Urbanística (en adelante, ROGTU) (3).

Por tanto, los propietarios de los terrenos deben hacer frente a las cargas de urbanización de los referidos terrenos (en proporción al aprovechamiento urbanístico que les corresponda, valor de las fincas adjudicadas en la reparcelación, valor de las fincas originarias, etc., según establezcan las respectivas normativas urbanísticas autonómicas). Dicha obligación se generará si la actuación urbanística se lleva a cabo por el sistema de compensación, cooperación o mediante Agente Urbanizador (ya se gestione directamente la actuación urbanística por la Administración, ya se desarrolle mediante gestión indirecta).

Por lo que se refiere a la terminología utilizada, ésta no es uniforme en la normativa urbanística de las distintas Comunidades Autónomas ya que, mientras algunas de las

tanto, no tiene competencia sobre estas materias, tal y como ha señalado la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de marzo de 1997 (RTC 1997, 61). Sin embargo, el propio Tribunal ha reconocido la necesidad de articular las normas que establezcan las distintas Comunidades Autónomas con las normas dictadas por el Estado en el ejercicio de sus competencias específicas que inciden en el ámbito urbanístico, entre las que se encuentran: a) la regulación de las condiciones básicas del ejercicio del derecho de propiedad (artículo 149.1.1ª de la Constitución española); b) las garantías generales de la expropiación forzosa y el régimen de valoraciones del suelo (artículo 149.1.18ª); c) los aspectos registrales en cuanto parte de la legislación civil (artículo 149.1.8ª); y d) determinados aspectos de la responsabilidad administrativa.

Atendiendo a lo previsto en la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional, el legislador estatal ha aprobado la LRSV, la cual deroga la mayoría de los preceptos del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. En la Sentencia referida se establece que las lagunas que puedan producirse en las respectivas normativas urbanísticas de las Comunidades Autónomas habrán de subsanarse según lo dispuesto en el antiguo Texto Refundido de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1346/1976, de 9 de abril (en adelante, TRLS de 1976), y en sus Reglamentos de desarrollo, entre los que se encuentra el Reglamento de Gestión Urbanística, aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto (en adelante, RGU).

La vigente LS ha venido a derogar expresamente la LRSV.

(2) La LS ya no clasifica el suelo, como lo hacía la LRSV, en suelo urbano, urbanizable y no urbanizable. El artículo 12.1 de la LS hace referencia a las «situaciones básicas del suelo»: suelo rural o suelo urbanizado. Una de las tipologías del suelo rural es aquél *para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación urbanizadora* -párrafo segundo, letra b-; es decir, el suelo que era calificado como urbanizable por la LRSV.

(3) El artículo 181.6 de la LUV señala a las cuotas de urbanización como instrumento de financiación de las obras de infraestructura que doten de la condición de solar a determinadas parcelas. En este caso, la satisfacción de las cuotas de urbanización se encuentra entre los deberes de los propietarios del suelo urbano -*vid.* el artículo 21 de la LUV-.

normas autonómicas utilizan el término «costes de urbanización», otras emplean el de «cargas de urbanización», «gastos de urbanización», etc. (4). Lo que sí que establecen dichas normas autonómicas son las partidas que configuran los costes o cargas de urbanización. En nuestra exposición vamos a utilizar el término «cargas de urbanización» ya que es el utilizado en la LUV, norma autonómica a la que vamos a hacer referencia a lo largo de este trabajo.

La forma en que los propietarios de los terrenos satisfarán las citadas cargas va a ser mediante el abono de las denominadas «cuotas de urbanización», término que no se encuentra definido en la normativa urbanística. Desde un punto de vista doctrinal, LLISSET BORRELL las define como «las que en metálico o en terrenos edificables, han de abonar los propietarios –anticipadamente o no– para sufragar los costes de urbanización (...), en proporción a la superficie de las parcelas respectivas en el momento de la aprobación de la delimitación del polígono –si se tratase de suelo urbanizable– o en proporción al valor de las mismas– si se tratase de suelo urbano–» (5).

En el ámbito de la Hacienda Local encontramos una definición de las cuotas de urbanización en el artículo 36 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra: *son las prestaciones que los propietarios de los terrenos incluidos en unidades de ejecución urbanística deben abonar a las Entidades locales para sufragar los costes de la urbanización efectuada, cuando el sistema de actuación, conforme a la legislación urbanística, sea el de cooperación*, estableciendo el artículo 38 una enumeración de las distintas partidas que componen los referidos costes.

Por su parte, el artículo 166 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), hace referencia a las «cargas de urbanización», aunque sin definirlas, equiparándolas con el término «cuotas de urbanización». En este precepto se indica que, como anexos al presupuesto general de la Entidad local, se unirán los planes de inversión y financiación que, con un horizonte temporal de cuatro años, podrán formular los municipios. El plan de inversiones deberá coordinarse, en su caso, con el programa de actuación y planes de etapas de planeamiento urbanístico, y se completará con el programa financiero que contendrá, entre otras partidas, las cargas de urbanización que se prevean obtener en dichos ejercicios. En relación con esta disposición, entendemos que, desde un punto de vista terminológico, la mención más correcta habría sido la de «cuotas de urbanización» (6), ya que, mediante el abono de dichas cuotas, el propietario del terreno va a satisfacer a la Entidad local las cargas de urbanización.

(4) El artículo 168 de la LUV establece qué componentes configuran las cargas de urbanización. Asimismo, el artículo 97 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, hace referencia a las «cargas de urbanización».

Por su parte, el artículo 139 de la Ley Foral 35/2002, de 20 de diciembre, de Ordenación del Territorio y Urbanismo de Navarra, el artículo 127 de la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura (en adelante, LSOTE), el artículo 116 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Urbanismo de Cataluña y el artículo 113 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, utilizan el término «gastos de urbanización».

(5) LLISSET BORRELL, Francisco: «Las cuotas de urbanización», *Revista de Derecho Urbanístico*, núm. 46, 1976, pág. 53.

(6) La Orden EHA 4042/2004, de 23 de noviembre de 2004, aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local (Boletín Oficial del Estado de 24 de noviembre 2004). Ésta define las cuotas de urbanización como *las aportaciones exigidas por la Administración actuante a los propietarios de los terrenos a urbanizar para costear los gastos de urbanización*, estableciendo, para su contabilización, la cuenta 745.

Las cuotas de urbanización se pueden sufragar en metálico o en especie (7) (en este caso, mediante la entrega de parte de las parcelas edificables o solares que, en desarrollo del proceso urbanizador, le corresponden al propietario del terreno); cabe también la posibilidad, cuando así lo establezca la normativa urbanística de la correspondiente Comunidad Autónoma, que dicha satisfacción se pueda realizar de una forma mixta, entregando el propietario del terreno, tanto dinero, como parcelas edificables (8).

El objeto de estudio de este trabajo es analizar la naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización. La determinación de su naturaleza es una cuestión relevante ya que, en el caso de que se considere que tienen naturaleza tributaria, en primer lugar, serían de aplicación los principios constitucionales que, en materia tributaria, establece el artículo 31 de nuestra Carta Magna, y la interpretación que de los mismos ha realizado el Tribunal Constitucional. En segundo lugar, deberían encuadrarse las citadas cuotas de urbanización, bien en alguna de las categorías tributarias a las que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), bien como una exacción parafiscal de las mencionadas en la Disposición adicional primera de la LGT (9).

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN

2.1. La naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización en la jurisprudencia

La naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización es una cuestión controvertida. A estos efectos, podemos traer a colación la Sentencia de la Audiencia Provincial de Bar-

(7) La legislación urbanística de alguna Comunidad Autónoma parece vincular el término «cuotas de urbanización» exclusivamente con aquéllas que se satisfacen en metálico. *Vid.*, en este sentido, el artículo 163.1.c) de la LUV y el artículo 119 del Decreto Legislativo 1/2004, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación del Territorio y de la Actividad Urbanística de la Comunidad de Castilla-La Mancha (en adelante, TRLOTAU).

(8) *Vid.* el artículo 162.2 de la LUV.

El artículo 372.1.a) del ROGTU permite que el Agente Urbanizador sea retribuido mediante cualquier forma válida en Derecho siempre que esta posibilidad se pacte con los propietarios de los terrenos objeto de urbanización.

(9) Además, la atribución de naturaleza tributaria a las cuotas de urbanización podría comportar que éstas no estuvieran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) considera que la ejecución de las obras de urbanización de un terreno constituye, a efectos del IVA, una prestación de servicios realizada a título oneroso por un empresario o profesional (artículos 4, 5 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, LIVA–), siendo una operación sujeta y no exenta en el Impuesto (*vid.*, por todas, la contestación a consulta de 12 de julio de 2005 –núm. V1409-05–; <http://www.minhac.es>). Sin embargo, en el caso de que la actuación urbanística se gestione directamente por la Administración actuante, la prestación de los servicios de urbanización realizada por ésta a favor de los propietarios de los terrenos sería una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si la contraprestación tiene naturaleza tributaria (artículo 7.8°, párrafo primero, de la LIVA).

El referido supuesto de no sujeción no será de aplicación si el servicio se presta mediante una empresa pública, privada o mixta o, en general, una empresa mercantil (artículo 7.8°, párrafo segundo, de la LIVA). Debe recordarse al respecto que el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL) establece que los servicios públicos de competencia local –entre los que tendremos ocasión de exponer que se encuentra la ejecución del planeamiento urbanístico– podrán realizarse mediante gestión directa: a) por la propia Entidad local; b) por un organismo autónomo local; c) por una entidad pública empresarial local; y d) por una sociedad mercantil local cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público de la misma. Por tanto, si la actuación urbanística se gestiona directamente por la Administración actuante, pero a través de una sociedad mercantil, la citada prestación de los servicios de urbanización se encontrará sujeta y no exenta en el IVA.

celona de 5 de abril de 2005 (*JUR* 2005, 127013); en dicho pronunciamiento se indica que se ha calificado a dichas cuotas, bien como una carga (atendiendo a lo dispuesto en el TRLS de 1992), bien como una obligación *ob rem* que se impone a los titulares dominicales de los terrenos, bien como un tributo («ya que se trata de ingresos públicos producidos *ex lege*»), o bien como una exacción parafiscal («ya que están afectos a un fin concreto y tienen un régimen jurídico peculiar»).

El Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en la Sentencia de 26 de junio de 2004 (*JUR* 2004, 225274), y en dos Sentencias de 28 de enero de 2005 (*JUR* 2005, 174079 y *JT* 2006, 204), basándose en la doctrina recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1998, señala que el deber de satisfacer las cuotas de urbanización constituye una obligación de Derecho público establecida por la normativa urbanística. Dichas cuotas, aunque generan un ingreso público, no se pueden calificar como tributos, ya que no es posible equipararlas con las contribuciones especiales, atendiendo a su distinto fundamento y finalidad. Coincidiendo con esta doctrina jurisprudencial, la Ley Foral navarra 2/1995 clasifica a las cuotas de urbanización dentro de los ingresos de Derecho público de carácter no tributario de las Entidades locales (artículos 36 y siguientes).

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sendas Sentencias de 24 de febrero de 2005 (*JUR* 2005, 79905 y 79926) (10), dispone que «si bien resulta indudable, por su regulación, gestión y recaudación, que se trata de ingresos de Derecho público (11), ello no implica que tengan naturaleza tributaria (...) ya que no son una fuente de financiación más (en este caso municipal) para la prestación de servicios públicos o realización de obras públicas ni (...) su fin primordial es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos (...), sino que las abonan los propietarios en cumplimiento de una obligación legal urbanística, la de costear la urbanización del sector en el que se encuentran sus fincas, que forma parte del Estatuto urbanístico de la propiedad del suelo (...)». Prosiguen las mencionadas Sentencias añadiendo que, si las cuotas de urbanización tuvieran naturaleza tributaria, les sería de aplicación el principio de reserva de Ley recogido en el artículo 8 de la LGT, pero que, «al tener naturaleza urbanística, la competencia para su regulación corresponde a las Comunidades Autónomas, que en la mayoría de las veces las contemplan en las disposiciones reglamentarias, además de que en muchas ocasiones también contienen disposiciones y criterios sobre ellas los Proyectos de Reparcelación e incluso los Estatutos de las Entidades o Asociaciones Urbanísticas Colaboradoras, circunstancia imposible si se tratara de deudas tributarias».

Por último, precisan las citadas Sentencias del Tribunal catalán que, en materia de prescripción, si la Ley urbanística no establece nada al respecto, será de aplicación el plazo de prescripción previsto en la normativa civil y no el establecido para los derechos de la Hacienda Pública en la LGT (12).

(10) Ya con anterioridad se había pronunciado el Tribunal catalán negando la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización. *Vid.*, por todas, la Sentencia de 11 de octubre de 2000 (*JUR* 2001, 58743).

(11) La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de junio de 2002 (*JUR* 2003, 69778) determina que las cuotas de urbanización son «ingresos de Derecho público, ya que las Administraciones que las exigen actúan para asegurar la financiación de una función pública, y el ordenamiento jurídico las inviste de especiales privilegios frente al resto de sujetos privados».

(12) Por el contrario, las Sentencias referidas anteriormente del Tribunal murciano consideran que será de aplicación el plazo de prescripción de cuatro años de los derechos de la Hacienda Pública determinado en el artículo 15 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

En nuestra opinión, y como tendremos ocasión de exponer más adelante, la circunstancia de que las cuotas de urbanización se abonen en virtud de un deber establecido en la normativa urbanística no debería ser un argumento relevante para negar la posible naturaleza tributaria de las mismas. Desde nuestro punto de vista, la cuestión fundamental a dilucidar es si mediante el abono de las cuotas de urbanización se está contribuyendo o no a la financiación del gasto público.

2.2. La naturaleza jurídica de las cuotas de urbanización en la doctrina

Por lo que se refiere a la doctrina, numerosos autores (13) se han mostrado partidarios de considerar que las cuotas de urbanización constituyen un ingreso de Derecho público de naturaleza no tributaria. En este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO señala que «las cuotas de urbanización son ingresos no tributarios en los que no resultan de aplicación los principios de justicia tributaria (aunque sí son prestaciones patrimoniales públicas, de conformidad con la STC 185/1995, de 14 de diciembre, por lo que su regulación está sometida a reserva de ley), cuya exacción deriva de lo previsto en la Ley del Suelo (estatal o autonómica)» (14).

Por el contrario, otros autores (15) atribuyen naturaleza tributaria a las cuotas de urbanización, ya que se trata de unos ingresos públicos de Derecho público que se producen como consecuencia de obligaciones *ex lege*, estando afectos dichos ingresos a la financiación de los gastos de ejecución del planeamiento urbanístico.

(13) PAREJO ALFONSO, Luciano y BLANC CLAVERO, Francisco: *Derecho Urbanístico Valenciano*, 2ª edición, Tirant lo Blanch, 1999, Valencia, pág. 407; CORRAL GARCÍA, Esteban: *Entidades Urbanísticas Colaboradoras y Agrupaciones de Interés Urbanístico*, El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2003, pág. 253; CHOLBI CACHÁ, Francisco Antonio: *Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo (Aspectos jurídicos y económicos)*, El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2004, pág. 135; VÁZQUEZ OTEO, Alfonso: *El Agente Urbanizador. Especial referencia al urbanizador particular no propietario*, La Ley-El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Madrid, 2005, pág. 319; IVARS BAÑULS, José A. y GARCÍA GARCÍA, Simón: *La financiación del urbanismo y el urbanismo como financiación de las Entidades locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pág. 53; BALLESTEROS FERNÁNDEZ, Ángel: «Comentarios artículos 28 al 37», en VV. AA. (Coordinador Manuel J. Domingo Zaballos), *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales)*, Thomson-Civitas, Navarra, 2005, pág. 582; y VALDIVIESO FONTÁN, Manuel J.: *La fiscalidad del urbanismo e inmobiliaria (Imposición directa e indirecta, tributación local y otras exacciones urbanísticas)*, Comares, Granada, 2006, pág. 924.

(14) MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: «Las contribuciones especiales», en VV. AA., *Los tributos locales* (Coordinador Diego Marín-Barnuevo Fabo), Thomson-Civitas, Navarra, 2005, pág. 854.

(15) PEÑUELAS REIXACH, Lluís: «Parafiscalidad urbanística en el ordenamiento jurídico español», en VV. AA., *Tratado de Derecho financiero y tributario local* (Director José Juan Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 550 y ss.

También consideran que las cuotas de urbanización tienen naturaleza tributaria: CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: «Las contribuciones especiales», en VV. AA., *Tratado de Derecho financiero y tributario local* (Director José Juan Ferreiro Lapatza), Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 560 y 561; GONZÁLEZ LEAL, José Luis: *Financiación de la obra pública local a través de contribuciones especiales y de cuotas de urbanización*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 203; y RIVAS NIETO, María Estela: *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 67.

Por su parte, CUSCÓ TURELL entiende que las cuotas de urbanización poseen una naturaleza mixta ya que tienen elementos de las cargas urbanísticas y de los tributos (CUSCÓ TURELL, Margarita: «La sujeción de las cuotas de urbanización al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): peculiaridades», *Tributos Locales*, núm. 56, 2005, pág. 59).

2.3. Nuestra posición

Creemos que no debe rechazarse, al menos en principio, la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización ya que, como tendremos ocasión de exponer a continuación, existen diversos argumentos que permitirían confirmar dicha naturaleza.

2.3.1. *El concepto de tributo*

Como punto de partida de nuestro razonamiento debemos traer a colación la definición que, del término «tributo», realiza el artículo 2.1, párrafo primero, de la LGT: *son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización de un hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos* (16).

La LGT de 2003 introduce, por primera vez, en nuestro ordenamiento jurídico, el concepto de tributo. En este sentido, la Constitución hace referencia al término «tributo» o «tributos» en algunos de sus preceptos (17), pero sin definirlo en ningún momento. No obstante dicha indefinición, el Tribunal Constitucional ha elaborado un concepto constitucional de tributo. En la Sentencia de 16 de noviembre de 2000 (*RTC* 2000, 276) define el tributo como «una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 18) y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» (18).

2.3.2. *La acomodación de las cuotas de urbanización al concepto de tributo*

2.3.2.1. Ideas preliminares

Según nuestra opinión, las cuotas de urbanización tienen cabida, tanto en la definición del referido artículo 2.1 de la LGT, como en el concepto de tributo acuñado por el Tribunal Constitucional.

De las citadas definiciones puede concluirse que el tributo es una prestación pecuniaria coactiva exigida *ex lege* por una Administración pública, cuya finalidad primordial es financiar el gasto público y que tiene su fundamento en el principio constitucional de capacidad económica.

2.3.2.2. El tributo como prestación exigida por una Administración pública

De las notas que caracterizan al tributo en la definición recogida en la LGT, según nuestro criterio, habría que destacar la correspondiente a que debe ser exigido por una

(16) En relación con este concepto de tributo, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH señalan que el legislador lo ha adecuado al concepto elaborado por el Tribunal Constitucional, pero adolece de un escaso rigor dogmático, al manejarse con imprecisión el término «ingresos» (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho financiero*, 6ª edición, Compás, Alicante, 2006, pág. 152).

(17) Concretamente, en los artículos 133.1, 2 y 3; 134.2 y 7; y 142.

(18) Fundamento jurídico cuarto.

Administración pública –como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho fijado en la ley y que legitima su exacción–, dando lugar, por tanto, a un ingreso público, y que su finalidad primordial es financiar el gasto público. En este apartado analizaremos la relativa a que el tributo debe ser exaccionado por una Administración pública, generándose un ingreso público (19).

Por lo que se refiere a esta característica, podría argumentarse en contra de la calificación de las cuotas de urbanización como tributos que, en bastantes ocasiones, éstas no son recaudadas directamente por la Administración actuante, sino que lo son por diversas entidades urbanísticas (Juntas de Compensación o Asociaciones Administrativas de Cooperación) e, incluso, por iniciativas particulares empresariales cuando adquieren la condición de Agente Urbanizador, gestionándose indirectamente la actuación urbanística.

En lo concerniente a las Juntas de Compensación, su consideración como parte integrante de la Administración pública es recogida expresamente por la doctrina del Tribunal Supremo; en este sentido, en el fundamento jurídico tercero del Auto de 24 de octubre de 2005 (*RJ* 2006, 2022) se indica: «como dice la Sentencia de la Sala Tercera de este Tribunal de 30 de julio de 1988 (*RJ* 1988, 6553), la naturaleza jurídica de la Junta de Compensación es la de una típica figura de autoadministración a la que la Ley le confiere la intervención, bajo la supervisión de la Administración, de la función pública de urbanismo. En definitiva, pues, decimos en nuestro Auto de 10 de julio de 2003, la Junta de Compensación forma parte de la Administración pública, como comprendida en lo dispuesto en el artículo 1.2.d) de la Ley de la jurisdicción Contencioso-Administrativa».

En relación con las Asociaciones Administrativas de Cooperación, podríamos indicar que también constituyen un ejemplo de autoadministración en el ejercicio de una función pública, aunque sus cometidos son, en principio, más limitados que los que corresponden a las Juntas de Compensación (20); no obstante, la normativa de alguna Comunidad Autónoma ha ampliado el abanico de dichos cometidos (21). Por ello, tanto si las

(19) Aunque en la definición de tributo del artículo 2.1 de la LGT no se hace referencia expresa a que el ingreso público vinculado al tributo es un ingreso de Derecho público, ésta es también una de las notas que caracteriza a este instituto.

Así, el crédito tributario se encuentra rodeado de un conjunto de facultades, garantías y poderes a favor de la Administración tributaria, de los cuales no dispone el titular de un derecho de crédito regido por el Derecho privado.

Esta característica también concurre en las cuotas de urbanización. Un ejemplo de ello lo encontramos en el hecho de que el cobro de las cuotas pueda ser exigido por la Administración actuante mediante la vía de apremio (*vid.* el artículo 65 del RGU).

(20) El artículo 193 del RGU señala que serán funciones de las Asociaciones Administrativas de Cooperación las siguientes: *a) ofrecer a la Administración sugerencias referentes a la ejecución del Plan en el polígono o unidad de actuación de que se trate; b) auxiliar a la Administración con la vigilancia de la ejecución de las obras y dirigirse a ella denunciando los defectos que se observen y proponiendo medidas para el más correcto desarrollo de las obras; c) colaborar con la Administración para el cobro de las cuotas de urbanización; d) examinar la inversión de las cuotas de urbanización cuyo pago se haya anticipado, formulando ante la Administración actuante los reparos oportunos; e) gestionar la concesión de los beneficios fiscales que procedan; y f) promover con la Administración actuante empresas mixtas para la ejecución de obras de urbanización en el polígono o unidad de actuación.*

(21) CORRAL GARCÍA indica que las Asociaciones Administrativas de Cooperación tienen carácter administrativo y, como entidades públicas instrumentales que son, están sujetas a la tutela de la Administración actuante, quien deberá, por ejemplo, aprobar sus estatutos. Las funciones que la normativa estatal atribuye a estas Asociaciones han sido ampliadas, en algunos casos, por la correspondiente normativa autonómica, atribuyéndoles la posibilidad de formular y presentar proyectos de reparcelación, delegando (total o parcialmente), la ejecución de las obras de urbaniza-

referidas Asociaciones realizan un papel de mero colaborador con la Administración actuante, como si dicho papel es de mayor trascendencia, el sujeto acreedor de las cuotas de urbanización será, en todo caso, una Administración pública.

En lo que atañe a la determinación de la naturaleza jurídica del Agente Urbanizador cuando éste es una empresa privada que gestiona indirectamente la actuación urbanística, es necesario reseñar que la legislación de las Comunidades Autónomas establece que el urbanismo es una función pública (22). Así lo determina el artículo 3 de la LUV, el cual señala que uno de los aspectos de dicha función es la ejecución del planeamiento urbanístico. Por su parte, el artículo 25.2.d) de la LBRL encuadra, dentro de las competencias municipales, las relacionados con la ordenación, gestión (23), ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales. El artículo 85.1 de la LBRL indica que son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias, con independencia de que el servicio se gestione de manera directa o indirecta.

Entrando en el análisis de lo dispuesto en las respectivas normativas urbanísticas de las Comunidades Autónomas, el artículo 117 del TRLOTAU, dentro de la sección dedicada a la gestión indirecta de la actuación urbanizadora, se refiere al Agente Urbanizador como el agente responsable de ejecutar la correspondiente actuación urbanizadora por cuenta de la Administración actuante y según el convenio estipulado, seleccionado en pública competencia al aprobar el correspondiente Programa de Actuación Urbanizadora. Dicha actuación, de acuerdo con el artículo 98 de la referida norma autonómica, será objeto de inspección y control por la citada Administración actuante.

El artículo 125 del TRLOTAU, así como el artículo 138 de la LSOTE, establecen que las relaciones derivadas de la adjudicación del correspondiente Programa urbanístico, se regirán por lo dispuesto en la Ley autonómica y, en el marco de la misma, en los Planes de Ordenación Urbanística, el propio Programa y los actos adoptados para su cumplimiento, así como, supletoriamente, por las reglas del contrato de gestión de servicios públicos de la legislación reguladora de la contratación de las Administraciones Públicas.

Desde otra perspectiva, la normativa urbanística de algunas Comunidades Autónomas, como es el caso de Aragón (24), Castilla-León (25), Cantabria (26) y Galicia (27), califican al citado Agente como concesionario de obra pública.

En el ámbito de la Comunidad Valenciana, la derogada Ley 6/1994, de 15 de noviembre, de la Generalitat, Reguladora de la Actividad Urbanística (en adelante, LRAU),

ción, etc. (CORRAL GARCÍA, Esteban: *Entidades Urbanísticas Colaboradoras y Agrupaciones de Interés Urbanístico*, ob. cit., págs. 117, y 130 y ss.).

(22) Vid., asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 1988 (RJ 1988, 6553).

(23) En lo que atañe a lo que debe entenderse por «gestión urbanística» a efectos de este precepto, la contestación a consulta de 24 de marzo de 2003 de la DGT (núm. 0439-03; <http://www.minhac.es>) precisa que dicho término englobaría actividades tales como «el desarrollo y planeamiento, la delimitación de polígonos de actuación, la elección y desarrollo de sistemas de actuación y la ejecución material de las obras de urbanización».

(24) Ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística de Aragón.

(25) Ley 5/1999, de 8 de abril, de Urbanismo de Castilla y León.

(26) Ley 2/2001, de 25 de junio, de Ordenación Territorial y Régimen Urbanístico del Suelo de Cantabria.

(27) Ley 9/2002, de 30 de diciembre, de Ordenación Urbanística y Protección del Medio Rural de Galicia.

equiparaba, en su artículo 66.2.C), al Agente Urbanizador, en cuanto perceptor de la retribución que le correspondía por el desarrollo de la actuación urbanística, con la Junta de Compensación a efectos tributarios y registrales (28). Aunque en la LUV ya no se recoge una disposición de esta naturaleza, el citado Agente es calificado por dicha norma, al igual que hacía la LRAU, como «agente público» (artículo 119.1 de la LUV), el cual lleva a cabo la actuación urbanística bajo la tutela de la Administración actuante, tutela que se manifiesta, por ejemplo, en el hecho de que la citada Administración debe aprobar los correspondientes cobros periódicos de las cuotas de urbanización (artículos 163.2 de la LUV y 377 del ROGTU).

Además, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana se ha manifestado en relación con la naturaleza jurídica del Agente Urbanizador. En este sentido, la Sentencia de 31 de enero de 2003 (RJCA 2003, 336) reproduce lo establecido por este mismo órgano en su Sentencia de 1 de octubre de 2002 (RJCA 2003, 350): el Agente Urbanizador, «cuando no lo sea la propia Administración, es una persona, pública o privada, que asume la realización de una función pública cual es la urbanización del suelo, la producción de infraestructuras públicas de urbanización. Por ello, debe considerarse tal figura partiendo de dicha fundamental premisa». Desde esta perspectiva, en cuanto el Agente Urbanizador «gestiona indirectamente una función pública, en cuanto desarrolla una actividad que es de servicio público, participa de la condición de concesionario de un servicio público. Por otra parte, en cuanto asume la realización de la obra pública de urbanización, el objeto de su cometido será el del contrato de obras» (29).

Compartimos la opinión manifestada por CRIADO SÁNCHEZ (30) cuando considera que la actividad del Agente Urbanizador no puede incardinarse estrictamente dentro de un contrato de gestión de servicios públicos, ni cabe calificar a aquél como un mero concesionario de obra pública. La labor del Agente puede abarcar, tanto la elaboración de los instrumentos de ejecución del planeamiento, como la responsabilidad de la ejecución de las obras de urbanización y la distribución de los beneficios y cargas entre los propietarios incluidos en la unidad de ejecución. Por ello, el citado autor entiende que, entre la Administración actuante y el Agente Urbanizador, existe un contrato administrativo de carácter especial (31).

Ésta es la calificación otorgada por la Exposición de Motivos de la LUV, la cual dispone que existe *un contrato especial, en los términos establecidos por la legislación estatal reguladora de la contratación pública. El régimen jurídico de estos contratos, de acuerdo con el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, está constituido por sus propias normas preferentemente, quedando como supletoria la legislación estatal en materia de contratos de las Administraciones públicas.*

(28) Asimismo, el artículo 170.3 de la Ley Foral 35/2002 de Navarra dispone que el Agente Urbanizador tendrá la consideración jurídica de Junta de Compensación en el desarrollo de su actuación urbanizadora.

(29) *Vid.* también la Sentencia de 5 de febrero de 2003 (RJCA 2004, 358).

(30) CRIADO SÁNCHEZ, Alejandro Javier: *El Agente Urbanizador en el Derecho Urbanístico Español*, Editorial Reus, Madrid, 2005, págs. 165 y ss.

Este autor señala: «dado que entendemos que la verdadera naturaleza jurídica del Agente Urbanizador es la de contrato administrativo especial, debería también reformarse la legislación urbanística del resto de Comunidades que configuran al Agente Urbanizador como el responsable de la actuación por su condición de adjudicatario del concurso para la adjudicación de la obra urbanizadora, en cuanto debería establecerse expresamente dicha naturaleza jurídica (...)» (en ob. cit., pág. 182).

(31) *Vid.*, en el mismo sentido, VÁZQUEZ OTEO, Alfonso: *El Agente Urbanizador. Especial referencia al urbanizador particular no propietario*, La Ley, Madrid, 2005, págs. 231 y ss.

En relación con lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la LUV, debemos indicar que la referencia a los contratos especiales hecha por la norma valenciana debe entenderse realizada, en la actualidad, a los contratos que tienen una naturaleza administrativa especial mencionados en el artículo 19.1, letra b, de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. Estos contratos se regirán, en primer término, por sus normas específicas, aplicándose, con carácter supletorio, la citada Ley de Contratos del Sector Público y sus disposiciones de desarrollo (párrafo segundo del artículo 19 de la Ley 30/2007).

De acuerdo con lo expuesto, y en nuestra opinión, el Agente Urbanizador está gestionando indirectamente un servicio público cuya titularidad corresponde a la Administración actuante (32), con independencia de la naturaleza contractual de carácter especial existente entre dicha Administración y el Agente Urbanizador. Nuestro razonamiento relativo a que el citado Agente está gestionando un servicio público debemos conectarlo con lo dispuesto expresamente en la Exposición de Motivos de la LS: *la urbanización es un servicio público, cuya gestión puede reservarse a la Administración o encomendar a terceros*.

Asimismo, estimamos que el término «Administraciones públicas» recogido en el artículo 2 de la LGT, a la hora de determinar las notas características del concepto de tributo, debe entenderse en el sentido de que dicho término se refiere a quienes son, en definitiva, los titulares del servicio público a prestar. Desde esta perspectiva, debemos hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de abril de 2005 (RTC 2005, 102); en la misma se analiza la constitucionalidad de los apartados primero y segundo del artículo 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante, determinando que las tarifas por servicios portuarios son tributos, con independencia de que dichos servicios «sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, a los efectos de calificar las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las Administraciones públicas como tasas, dispone que “se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”» (33).

Nos encontramos en la ejecución del planeamiento urbanístico desarrollada por el Agente Urbanizador, en última instancia, con la gestión indirecta de un servicio público, cuya titularidad corresponde a la Administración actuante. Por ello, y teniendo presente la doctrina de la precitada Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de abril de 2005, consideramos que el hecho de que las cuotas de urbanización sean recaudadas por una iniciativa empresarial, cuando la actuación urbanística es gestionada de manera indirecta, no es un obstáculo para que pueda atribuirse naturaleza tributaria a las citadas cuotas (34).

(32) *Vid.*, desde esta perspectiva, CARRASCO PERERA, Ángel: *Relaciones Civiles con Contenido Urbanístico*, Aranzadi, Navarra, 1999, pág. 40.

(33) En este sentido, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO consideran que, en la definición legal de tributo, hubiera resultado más acertado «referir a una Administración Pública la iniciativa de su creación –por Ley, claro–, más que su exigibilidad» (MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 17ª edición, Tecnos, Madrid, 2006, pág. 83).

(34) Podría argumentarse en contra de nuestro razonamiento que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 28 de octubre de 1997 (RTC 1997/182), negó la naturaleza tributaria a las cantidades abonadas por los empresarios a los trabajadores en los supuestos de incapacidad laboral

2.3.2.3. El tributo como prestación exigida *ex lege* y cuya finalidad primordial es financiar el gasto público

En relación con las notas características relativas a que el tributo debe exigirse como consecuencia de la realización del hecho previsto en la Ley y que su finalidad primordial es la obtención de recursos para financiar el gasto público, entendemos que ambas se encuentran presentes en las cuotas de urbanización. Éstas son exigidas en virtud de un deber establecido en una Ley urbanística, teniendo como finalidad la satisfacción de las cargas de urbanización vinculadas a la ejecución del planeamiento urbanístico, permitiendo dicha ejecución la satisfacción de una necesidad pública.

BAYONA DE PEROGORDO define el gasto público desde tres perspectivas, correspondientes a los distintos niveles en que se puede manifestar la satisfacción de las necesidades públicas. Desde el primero de los niveles al que se refiere este autor, el gasto público se puede conceptuar como «el conjunto de necesidades públicas cuya satisfacción exige el empleo de fondos públicos. Desde esta perspectiva se puede hablar de las necesidades de defensa, educación, sanidad, justicia, etc.» (35), definiendo las necesidades públicas como las «carencias materiales de bienes y servicios que los entes públicos precisan para el cumplimiento de sus fines y cuya satisfacción se efectúa mediante el empleo de fondos públicos» (36).

Dentro de estas necesidades a cubrir se encuentra la relativa a la vivienda. En este ámbito, BAYONA DE PEROGORDO distingue, por una parte, la función administrativa, que se encarga, entre otras cuestiones, de la organización del régimen de edificación, y, por otra parte, la función financiera que «contempla las necesidades de viviendas concretadas en la evaluación del coste de las edificaciones, los precios de adquisición de solares, (...)» (37). Precisamente, la contemplación de los fines públicos desde esta perspectiva económica es lo que hace aparecer a éstos como «necesidades públicas a satisfacer» (38).

Ciertamente, uno de los objetivos o fines de la actividad urbanística es el de *garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada para todos los ciudadanos, establecido*

transitoria ya que, a pesar de satisfacerse indirectamente a un ente público (al no tener que abonarse dichas cantidades con cargo al erario público), los perceptores efectivos de dichas cantidades eran los trabajadores y no un ente público.

Frente a esta objeción, consideramos oponible la opinión manifestada por GARCÍA NOVOA cuando afirma que, la falta de otorgamiento de naturaleza tributaria en este caso, se debía no tanto a que el perceptor fuera un particular, sino a que al abonar dichas cantidades no se estaba prestando realmente un servicio público (GARCÍA NOVOA, César: «El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse 25 años desde la Constitución», en VV. AA., *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega. Tomo I*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 263).

(35) BAYONA DE PEROGORDO, Juan José: *El Derecho de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 117.

El segundo de dichos niveles se refiere a la función financiera del gasto público, entendida como el «conjunto de potestades atribuidas al ente público en materia de gasto a cuyo ejercicio está obligado por mandato de la ley» (en ob. cit., pág. 118); el ejercicio de esta función va a generar relaciones jurídicas entre los entes públicos y otros sujetos, adquiriendo aquéllos obligaciones de contenido económico frente a terceros.

En fin, el tercer nivel puede conceptuarse como «el conjunto de flujos monetarios que emanan del Tesoro público para la satisfacción de las necesidades públicas» (en ob. cit., pág. 119).

(36) *Ibidem*, págs. 112 y 113.

(37) *Ibidem*, págs. 114 y 115.

(38) *Ibidem*, pág. 113.

en el artículo 47 de la Constitución (39), mediante la promoción de suelo asequible y el fomento de la edificación y rehabilitación de viviendas en régimen de protección pública (artículo 3.4.b) de la LUV) (40).

En este sentido, y a la hora de interpretar lo previsto en el artículo 47 de la Constitución, la Sentencia del Alto Tribunal de 20 de marzo de 1997 (*RTC* 1997, 61) precisa que «el constituyente ha supeditado el conjunto de la actividad urbanística a la consecución del derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Así pues, las decisiones urbanísticas de los poderes públicos, las técnicas urbanísticas por las que opten, deben, sobre todo, servir a la promoción de las “condiciones necesarias” para hacer efectivo el derecho referido».

Desde esta perspectiva, entendemos que mediante el abono de las cuotas de urbanización se obtienen los recursos necesarios para financiar la generación de suelo urbanizado a precios razonables con la finalidad de favorecer la construcción de nuevas viviendas, facilitando, de esta manera, el acceso de los ciudadanos a las mismas, lo que comporta la satisfacción de una necesidad pública (41). Dicha promoción de suelo urbanizado va acompañada del deber, establecido por la normativa urbanística, de que el propietario edifique en los solares resultantes de la urbanización en un plazo de tiempo determinado (42).

Además de lo anterior, la ejecución del planeamiento urbanístico también permite la generación de nuevo suelo industrial, con la consiguiente reducción de su precio. La producción de suelo industrial a un precio apropiado es un incentivo, por una parte, para la ampliación de actividades de las empresas ya existentes, y, por otra, para la creación de empresas, circunstancias que, en nuestra opinión, posibilitan que se generen nuevos puestos de trabajo, permitiendo, de esta manera, que se hagan efectivos, tanto el derecho a un trabajo digno, previsto en el artículo 35.1 de la Constitución, como el mandato constitucional dirigido a los poderes públicos para garantizar y prote-

(39) El párrafo primero del artículo 47 de la Constitución establece que *todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para evitar la especulación.*

(41) PAREJO ALFONSO y BLANC CLAVERO señalan que «el “urbanismo” hace referencia, (...) a la actividad de ordenación de la utilización del suelo y, por tanto, también de la gestión, ejecución y control de todos los procesos de transformación, aprovechamiento y uso de dicho recurso (...), estando, por ello, claramente relacionado con la materia «vivienda» (en tanto que el residencial es un uso y un uso básico del suelo para la satisfacción de una necesidad humana elemental), pero no se confunde con ella» (PAREJO ALFONSO, Luciano y BLANC CLAVERO, Francisco: *Derecho Urbanístico Valenciano*, ob. cit., pág. 29).

(41) El artículo 25.2.d) de la LBRL recoge, entre otras, dentro de las competencias municipales, junto con la *ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística*, la *promoción y gestión de viviendas*.

En relación con la referida gestión de viviendas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2005 (TOL 675116) señala que, en la actividad de promoción de viviendas, «prima la finalidad de satisfacción de una necesidad pública».

(42) Así, por ejemplo, el artículo 204, párrafo primero, de la LUV determina que el propietario de un terreno tiene el deber de destinarlo al uso y aprovechamiento previsto por el Plan, colaborando, con prontitud y diligencia, a la ejecución de éste. Si el terreno de su propiedad fuera una parcela en suelo urbano o un solar, deberá solicitar la preceptiva licencia para construir, según el Plan, compensando, en todo caso, el excedente de aprovechamiento que presente el terreno, efectuando las cesiones y realizando las obras de urbanización que, en cada caso, correspondan. Este deber de edificación será exigible una vez transcurridos los plazos fijados por el Programa o, en su defecto, cuando haya transcurrido un año desde que fuera posible solicitar la licencia.

ger la libertad de empresa –artículo 38 de la Constitución–, coadyuvando los poderes públicos, de esta manera, al progreso social y económico de la nación –artículo 41 de la Constitución–.

Por último, queremos reseñar que la ejecución del planeamiento urbanístico comporta, asimismo, la realización de una serie de obras públicas en las ciudades (pavimentación de calzadas, realización de aparcamientos, construcción de aceras, obras de jardinería, etc.), las cuales, aunque benefician a los propietarios de los terrenos urbanizados, también satisfacen el interés común o general.

Una vez determinado que, en nuestra opinión, las cuotas de urbanización se abonan a una Administración pública con la finalidad primordial de satisfacer el gasto público, debemos examinar si concurren el resto de las notas que caracterizan al tributo en la definición que del mismo realiza el artículo 2.1 de la LGT.

2.3.2.4. El tributo como prestación de carácter pecuniario

Como hemos visto, en la definición del artículo 2.1, párrafo primero, de la LGT, se hace referencia a que las prestaciones exigidas tienen un carácter pecuniario; sin embargo, el hecho de que las cuotas de urbanización puedan satisfacerse, bien en metálico, bien mediante la entrega de parcelas edificables o solares (43), estimamos que no sería un argumento en contra de la posible consideración de las citadas cuotas como tributos ya que, tal y como señalan BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, «la *naturaleza dineraria* es una característica fundamental del ingreso público, ya que se expresa en unidades monetarias, lo cual no impide que el cumplimiento de determinadas prestaciones, cuantificadas en dinero, puedan efectuarse en especie (así ocurre en los casos en que se admite el pago de impuestos mediante la entrega de determinados bienes)» (44).

A este respecto, debe recordarse que el artículo 60.2 de la LGT de 2003 preceptúa que *podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria cuando una ley lo disponga expresamente (...)* (45).

De acuerdo con lo expuesto en páginas anteriores, tanto la ley estatal, como las respectivas leyes autonómicas, reguladoras del urbanismo, establecen el deber del propietario del terreno objeto de urbanización de hacer frente a las cargas de urbanización, de

(43) VÁZQUEZ OTEO, tras estudiar la figura del Agente Urbanizador en la legislación urbanística de las Comunidades Autónomas que lo han establecido, señala que, en todas ellas, está prevista la retribución a dicho Agente mediante el pago de las cuotas de urbanización, bien en metálico, bien mediante la entrega de parcelas edificables o solares (VÁZQUEZ OTEO, Alfonso: *El Agente Urbanizador. Especial referencia al urbanizador particular no propietario*, ob. cit., pág. 319).

(44) BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho financiero*, 5ª edición, Compás, Alicante, 2004, pág. 168.

En este orden de ideas, señala GARCÍA NOVOA que «si en su traducción jurídica, el deber de contribuir se encauza a través de una obligación, la necesidad de que consista en una transferencia de riqueza conlleva su patrimonialidad, es decir, su valoración en dinero. Ello no excluye transmisiones *in natura*, por lo que difícilmente se puede configurar el carácter dinerario como un elemento definitorio y excluyente de una concepción constitucional del tributo» (GARCÍA NOVOA, César: «El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse 25 años desde la Constitución», en VV. AA., *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega. Tomo I*, ob. cit., pág. 260).

(45) En relación con el pago en especie de la deuda tributaria, *vid.* el artículo 40 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación.

ber que se cumplirá mediante la satisfacción de las cuotas de urbanización, siendo el pago en metálico una de las fórmulas tradicionalmente admitidas (46).

Ahora bien, entendemos que, ante la dificultad que entraña la satisfacción de cantidades considerables de dinero por parte del propietario de terreno y vinculadas a la urbanización de éste, la normativa urbanística estatal, así como la establecida por las Comunidades Autónomas, han determinado, por razones prácticas, la posibilidad de pagar las referidas cuotas mediante una retribución en especie.

En el ámbito de la normativa estatal, el artículo 62 del RGU prevé que, en caso de acuerdo entre la Administración actuante y los propietarios cuyos terrenos son objeto de transformación, el pago de la totalidad o parte de los gastos de urbanización podrá realizarse mediante la cesión a dicha Administración, *gratuitamente y libres de cargas, de terrenos edificables en la proporción que se estime suficiente para compensar tales gastos, cuyo importe quedará determinado en el propio acuerdo*. En caso contrario, deberán satisfacerse dichos gastos en metálico.

También la normativa urbanística de las Comunidades Autónomas ha establecido, con carácter general, la posibilidad de que el propietario del terreno pueda elegir cómo se van a pagar las cargas de urbanización. Valga como ejemplo lo dispuesto en el artículo 119.1 del TRLOTAU. En este precepto se establece que el propietario pagará las cargas de urbanización en metálico cuando así se establezca en la adjudicación del Programa de Actuación Urbanizadora, aunque si la forma de pago de dichas cargas se hubiera determinado en especie, el propietario podrá optar por la satisfacción en metálico (47).

La existencia de diversas fórmulas de pago de las cuotas de urbanización debemos ponerla en relación con la opinión manifestada por MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, al analizar las notas que concurren en el instituto del tributo. Estos autores señalan que el «tributo consiste *generalmente en un recurso de carácter monetario*, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria» (48). Por ello, consideran que el hecho de que el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, admita la posibilidad de satisfacer las deudas tributarias mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, siempre que previamente se haya procedido a su valoración y sea acordada dicha entrega, tanto por el acreedor, como por el deudor tributario, no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación a satisfacer (49).

(46) CRIADO SÁNCHEZ, Alejandro Javier: *El Agente Urbanizador en el Derecho Urbanístico Español*, ob. cit., pág. 277.

(47) El artículo 162.2 de la LUV permite que las cuotas de urbanización se puedan satisfacer en metálico a solicitud del propietario del terreno.

Por su parte, el artículo 188.2 del Decreto Legislativo 1/2005, de 10 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo de la Región de Murcia, dispone, que, en el sistema de concurrencia, la retribución mediante solares al Agente Urbanizador *se efectuará al término de la actuación, si bien cada propietario deberá decidir este modo de retribución en el período de información pública del proyecto de reparcelación*.

(48) MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 80.

(49) *Ibidem*.

En punto a esta cuestión, VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO opinan que el pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español no puede calificarse como una prestación tributaria. Ello es así ya que nos encontramos ante una dación discrecional en pago de una deuda tributaria cuantificada en términos monetarios; por ello, falta la nota de coactividad que caracteriza a los tributos en especie (VEGA HERRERO, Manuela y MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: «Tributos y obligaciones tributarias», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria* (Director Rafael Calvo Ortega), Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 82).

Por tanto, estimamos que el hecho de que se arbitren diversas modalidades de satisfacción de las cuotas de urbanización no debería ser un impedimento para su calificación como tributo.

Una vez determinado que, según nuestro criterio, las cuotas de urbanización se acomodan al concepto de tributo establecido en el artículo 2.1 de la LGT, es necesario precisar si aquéllas se incardinan también dentro del concepto de tributo elaborado por el Tribunal Constitucional.

Debemos decir que el legislador ha adoptado dicho concepto constitucional aunque sin hacer referencia expresa a dos de las características existentes en la definición elaborada por el Alto Tribunal: la coactividad y el respeto al principio de capacidad económica.

2.3.2.5. El tributo como prestación coactiva

En relación con la nota de la coactividad, la misma está presente en las cuotas de urbanización. Nos encontramos con una prestación patrimonial coactiva cuando la libertad para obligarse del ciudadano no es real y efectiva; así, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995 (*RTC* 1995, 185) establece que «lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado».

Esta nota de coactividad aparece en las cuotas de urbanización exigidas en los distintos sistemas de ejecución del planeamiento. Así, en el sistema de compensación, son los propietarios de los terrenos a urbanizar quienes deciden asumir toda la gestión, del proceso de ejecución del planeamiento urbanístico, estando obligados *ex lege* a sufragar las correspondientes cargas de urbanización mediante el abono de las cuotas de urbanización a la Junta de Compensación. Además, el ingreso de los propietarios en dicha Junta no es enteramente voluntario ya que, en caso de que no decidan hacerlo, aquéllos verán expropiados forzosamente sus terrenos a favor de la referida Junta (artículo 127.1 del *TRLR* de 1976).

En lo relativo al sistema de cooperación, es la Administración actuante la encargada de realizar la gestión y ejecución de las obras de urbanización (artículo 131.1 del *TRLR* de 1976), repartiendo, por mandato legal, las cargas de urbanización entre los distintos propietarios, sin que éstos hayan decidido voluntariamente su incorporación al proceso urbanizador.

En fin, cuando la urbanización del terreno se realiza mediante Agente Urbanizador, además de la referida obligación legal de pago de las cuotas de urbanización, nos encontramos con que la voluntariedad del propietario del terreno para incorporarse al proceso urbanizador se ve extremadamente cercenada, ya que, en el caso de que éste considere que los términos en que se plantea la actuación urbanística no son adecuados, la normativa de las Comunidades Autónomas sólo permite que el propietario, bien reciba una

Sobre este particular, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO consideran que, siendo cierto que falta la referida nota de coactividad, en este caso nos hallamos ante una obligación tributaria *stricto sensu*, sin que el pago en especie afecte a «la cuantificación del tributo de acuerdo con el principio de capacidad económica» (MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho financiero y tributario*, ob. cit., pág. 80).

compensación atendiendo al valor originario de los terrenos a cambio de no recibir ningún solar derivado del proceso urbanizador (50), bien solicite la expropiación de los terrenos (51).

2.3.2.6. El tributo como prestación basada en el principio constitucional de capacidad económica

De acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución: *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

En relación con los principios recogidos en este precepto constitucional, adquiere una gran relevancia el principio de capacidad económica. Dicha relevancia se manifiesta en la definición que, del instituto del tributo, realiza el Alto Tribunal. En esta definición, como hemos reseñado en páginas anteriores, se hace una referencia expresa al principio de capacidad económica (52).

Por ello, en el marco del presente trabajo, quedaría por determinar si el supuesto de hecho previsto en la ley, y por el que se establecen las cuotas de urbanización, denota capacidad económica.

Como es conocido, el meritado principio no se encuentra definido, ni en la Constitución, ni en el resto de normas que configuran nuestro ordenamiento jurídico; por ello, adquiere suma importancia la interpretación que del mismo realiza el Tribunal Constitucional. En este orden de ideas, la doctrina del Alto Tribunal (53) es determinar que el principio de capacidad económica constituye el fundamento de la tributación: sólo puede exigirse un tributo cuando existe capacidad económica y en función de la misma, debiendo entenderse dicha capacidad, tanto en sentido objetivo (fuerza económica), como subjetivo (aptitud para contribuir). Además, el respeto a dicho principio, «no autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» (Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de noviembre de 2004 –RTC 2004, 193–).

En nuestra opinión, la exigencia de las cuotas de urbanización tiene en cuenta la capacidad económica de los propietarios de los terrenos objeto de urbanización, ya que la ejecución del planeamiento urbanístico comporta un aumento del valor de los terrenos objeto de urbanización (54) que redunda en beneficio de los propietarios de los

(50) Artículo 162.3 de la LUV.

(51) Artículo 131.2 de la LSOTE.

(52) *Vid.* la citada Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de noviembre de 2000 (RTC 2000, 276).

(53) *Vid.*, entre otras, las Sentencia de 17 de febrero de 1987 (RTC 1987, 19); de 10 de noviembre de 1988 (RTC 1988, 209); 20 de febrero de 1989 (RTC 1989, 45); de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992, 221); de 15 de febrero de 1993 (RTC 1993, 54); de 14 de julio de 1994 (RTC 1994, 214); de 22 de julio de 1996 (RTC 1996, 134); y 17 de febrero de 2000 (RTC 2000, 46).

(54) El aumento del valor de los terrenos vinculado a la ejecución del planeamiento urbanístico queda patente en las palabras de ROGER FERNÁNDEZ. Según señala, los costes de urbanización del suelo por metro cuadrado oscilan entre los 30 y 40 euros. A dicha cantidad habría que añadir el valor del suelo sin urbanizar. Estas magnitudes hay que comparárlas con el valor de mercado del suelo una vez urbanizado; este valor, en el caso de suelo para la construcción de vivienda de tipo medio, se sitúa entre los 120 y los 130 euros por metro cuadrado (ROGER FERNÁNDEZ, Gerardo: Ponencia presentada en el V Foro Alicante 2005. *Ideas y debates sobre financiación territorial: entre*

mismos, debiendo éstos, por tanto, contribuir a la financiación de las obras de urbanización.

Además, la distribución entre los propietarios de las cargas de urbanización a satisfacer con las mencionadas cuotas es determinada en función de parámetros que manifiestan capacidad económica, por ejemplo, el aprovechamiento urbanístico que le corresponde a cada propietario. Desde esta perspectiva, debemos hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 1996 (*RJ* 1996, 1720), la cual, aunque relativa a las contribuciones especiales, la consideramos aplicable a las cuotas de urbanización ya que, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, la edificabilidad del terreno es uno de los criterios de distribución de las contribuciones especiales.

En el citado pronunciamiento se señala que el requisito del beneficio o aumento de valor de los bienes, y que justifica el cobro del tributo, «tiene relación necesariamente con el aprovechamiento urbanístico de los terrenos, de manera que los que tengan la condición de <<no urbanizables>> o aún siendo urbanos carecieran de edificabilidad en el momento en que las obras se han ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse, que es el del devengo de las contribuciones especiales, no pueden estar sujetos a su pago» (55).

El referido aumento de valor de los terrenos se ha producido como consecuencia del ejercicio de una función pública (56), estableciendo el artículo 47.2 de la Constitución que *la comunidad participará de las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*; mandato constitucional que se cumple, entre otras vías, mediante el abono, por parte de los propietarios de los terrenos urbanizados, de las cuotas de urbanización (57).

El hecho de que la transformación del suelo conlleva un aumento de valor de éste también se manifiesta claramente en la doctrina vertida por la DGT en relación con la calificación de las cantidades abonadas en concepto de cuotas de urbanización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, el Centro Directivo (58) viene considerando que dichas cantidades tienen la condición de mejora a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida de patrimonio, que pueda derivarse de la futura enajenación del terreno objeto de urbanización (59).

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, las cuotas de urbanización son exigidas en función del aumento de valor de los terrenos como consecuencia de la actuación urbanizadora, poniéndose de manifiesto, con ello, capacidad económica. Por tanto, en nuestra

las prestaciones locales y las responsabilidades autonómicas, celebrado en Elche los días 9, 10 y 11 de noviembre de 2005, págs. 7 y 8).

(55) Este criterio es reiterado por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 28 de febrero de 1997 (*RJ* 1997, 2952) y 18 de julio de 1998 (*RJ* 1998, 6040).

(56) *Vid.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 1988 (*RJ* 1988, 6553).

(57) IVARS BAÑULS, José A. y GARCÍA GARCÍA, Simón: *La financiación del urbanismo y el urbanismo como financiación de las Entidades locales*, ob. cit., pág. 25.

(58) *Vid.*, por todas, la contestación a consulta de 11 de marzo de 2004 (núm. 0602-04; <http://www.minhac.es>).

(59) En opinión de BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, y en relación con la contribución especial, señala que ésta «pretende gravar la capacidad económica diferenciada de un grupo de ciudadanos derivada de la mejora que ocasiona la realización efectiva de determinadas actuaciones públicas» (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho financiero*, 6ª edición, ob. cit., pág. 165).

Según nuestro criterio, el anterior razonamiento también es aplicable a las cuotas de urbanización ya que la ejecución del planeamiento urbanística va a comportar una mejora de los terrenos objeto de transformación de acuerdo con el referido criterio de la DGT.

opinión, en las cuotas de urbanización se dan todas las notas analizadas que otorgan naturaleza tributaria a las prestaciones exigidas coactivamente por la Administración con la finalidad de financiar el gasto público.

2.3.3. *Las cuotas de urbanización como categoría tributaria*

2.3.3.1. Ideas preliminares

Una vez determinada que, en nuestra opinión, las cuotas de urbanización tienen naturaleza tributaria, el paso siguiente sería precisar si, con independencia de su *nomen iuris*, habría, bien que encuadrarlas en alguna de las categorías tributarias que establece el artículo 2.2 de la LGT (es decir, impuesto, tasa o contribución especial), bien calificarlas como exacción parafiscal ya que, como establece la Disposición adicional primera de la LGT, *las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica* (60).

2.3.3.2. Una propuesta sobre la calificación tributaria de las cuotas de urbanización

Entendemos que las cuotas de urbanización no se podrían calificar como un impuesto ya que esta figura tributaria, de acuerdo con el artículo 2.2.c) de la LGT, se exige sin contraprestación, es decir, sin que se satisfagan como consecuencia de la realización de una actividad administrativa. Las cuotas de urbanización son recaudadas con la finalidad de hacer frente a las cargas de urbanización derivadas de la prestación de un servicio público, como es la ejecución del planeamiento urbanístico, por lo que, en este caso, sí existe contraprestación.

En lo relativo a la posible consideración de las cuotas de urbanización, bien como tasa, bien como contribución especial, debe recordarse que el hecho imponible de ambas categorías tributarias está vinculado con una actividad administrativa, aunque de carácter específico en el caso de la contribución especial, como es *la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos* –artículos 2.2.b) de la LGT y 28 del TRLRHL–.

Desde nuestro punto de vista, las cuotas de urbanización se asemejan más a las contribuciones especiales que a las tasas; las cuotas de urbanización se devengan como consecuencia de la ejecución de las obras de urbanización, y dicha ejecución va a comportar, como hemos señalado con anterioridad, un aumento de valor de sus bienes para el propietario del terreno urbanizado. Debe recordarse que el citado artículo 28 del TRLRHL determina, al regular el hecho imponible de la contribución especial, que dicho hecho imponible es *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*. El señalado beneficio, en opinión de VEGA HERRERO (61), tiene diversas for-

(60) En la Disposición adicional segunda de la LGT se hace referencia a que los recursos públicos que corresponden a la Tesorería General de la Seguridad Social (es decir, las cotizaciones sociales) no se registrarán por lo dispuesto en la LGT sino por lo determinado en su legislación específica. Los citados recursos «tienen un carácter plenamente contributivo y pertenecen, por ello, al ámbito del concepto constitucional de *tributo*» (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho financiero*, 6ª edición, ob. cit., pág. 156).

(61) VEGA HERRERO, Manuela: *Las Contribuciones Especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, págs. 99 y 103.

mas de manifestación, pero se traduce, en definitiva, en un aumento de valor de los bienes inmuebles.

Además, al igual que las cuotas de urbanización, las contribuciones especiales tienen un carácter finalista; así, el artículo 29.3 del TRLRHL dispone que *las cantidades recaudadas por contribuciones especiales sólo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido* (62).

Por otro lado, el establecimiento de contribuciones especiales, como forma de financiar la ejecución del planeamiento urbanístico, había sido previsto expresamente con anterioridad por la normativa urbanística. Así, en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, se encontraban regulados cuatro sistemas de ejecución del planeamiento urbanístico: cooperación, expropiación, compensación y cesión de viales (artículos 129 y 130); en este último sistema, los propietarios estaban obligados a aportar gratuitamente los terrenos viales (es decir, los destinados a calles y plazas) y costear las obras de urbanización, de manera semejante al sistema de cooperación, pero con la diferencia de que dichos costes debían ser sufragados mediante contribuciones especiales (63).

No obstante, los pronunciamientos judiciales han establecido el distinto fundamento de las cuotas de urbanización y de las contribuciones especiales. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 2002 (*RJ* 2003, 917) indica que «no es posible confundir las cuotas de urbanización, que son ingresos urbanísticos sujetos al módulo de reparto y obedientes al fundamental principio de distribución equitativa de los beneficios y cargas derivados del Planeamiento, con las procedentes por razón del beneficio especial combinado con el general que constituyen la razón de ser de cualquier exacción por el concepto de contribuciones especiales» (64).

No compartimos este criterio judicial ya que, si bien es cierto que las cuotas de urbanización se exaccionan atendiendo al principio de distribución equitativa de los beneficios y cargas vinculados a la ejecución del planeamiento urbanístico, no es menos cierto que la urbanización (65) de una unidad de ejecución va a comportar principalmente un aumento de valor para los propietarios de los terrenos incluidos en dicha unidad, resultando igualmente afectados los miembros de la colectividad. Así, por ejemplo, dentro de la urbanización de un terreno se encuentra la construcción de viales, los cuales pueden

En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH precisan que la contribución especial adquiere «el carácter de un tributo específico sobre la propiedad, que pretende gravar la capacidad económica diferenciada de los propietarios por las mejoras derivadas de la realización de obras públicas» (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Derecho financiero*. Volumen I, 2ª edición, Librería Compás, 1989, pág. 706).

(62) PEÑUELAS REIXACH indica que las cuotas de urbanización surgieron con la finalidad de evitar las limitaciones de las que adolecían las contribuciones especiales como instrumento de financiación de la actividad urbanizadora (PEÑUELAS REIXACH, Lluís: «Parafiscalidad urbanística en el ordenamiento jurídico español», en VV. AA., *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, ob. cit., nota a pie de página núm. 24, pág. 552).

(63) Para un análisis de las contribuciones especiales en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, *vid.* VEGA HERRERO, Manuela: *Las Contribuciones Especiales en España*, ob. cit., págs. 183 y ss.

(64) *Vid.*, en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de enero de 2006 (*JUR* 2006, 93278).

(65) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de septiembre de 1996 (*JT* 1996, 1392) señala que «la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicio de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc.».

ser utilizados, tanto por los propietarios de los terrenos urbanizados, como por el conjunto de ciudadanos, satisfaciéndose, así, un fin o interés común.

Ahora bien, debemos decir que el criterio del Tribunal Supremo es claro en lo concerniente a cuándo puede exigirse una u otra figura por parte de la Administración actuante. En este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 y 10 de abril de 1997 (*RJ* 1997, 6671 y 6519) determinan que «las contribuciones especiales sirven para financiar una parte de aquellas obras públicas municipales, propias de la actividad ordinaria de los Ayuntamientos, que se realizan en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y las áreas consolidadas de edificación, cuando beneficien especialmente a determinadas personas, de manera que sólo excepcionalmente puede acudir a su aplicación en zonas de nueva urbanización cuando se realizan otras obras después de concluida ésta»; prosigue el Tribunal señalando que, en el caso enjuiciado, «al tratarse de obras propias del desarrollo del Plan General aprobado, tenían que haberse incluido en el correspondiente Proyecto de Urbanización y costearse mediante la distribución de cuotas de urbanización» (66).

El Tribunal basa la exacción de una u otra figura en el hecho de que la ejecución de obras públicas por parte del Ayuntamiento, en ejecución del planeamiento, en áreas de nueva urbanización, debe hacerse con pleno sometimiento a la legislación urbanística. En este sentido, el artículo 89 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local establece que *las obras municipales podrán ser de urbanización u ordinarias. Las primeras se rigen por la legislación urbanística*.

Ahora bien, el TRLRHL no distingue entre ambos tipos de obras municipales a la hora de determinar su financiación mediante contribuciones especiales. El artículo 29.1, letra a), del TRLRHL preceptúa que tendrán la consideración de obras y servicios locales cuya realización determina el establecimiento de una contribución especial: 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*; 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*; y c) *los que realicen otras entidades públicas, o los concesionarios de éstos, con aportaciones económicas de la entidad local* (67).

(66) Doctrina recogida en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 9 de diciembre de 1999 (*RJCA* 1999, 5163) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de noviembre de 2002 (*JUR* 2002, 24570).

En opinión de CHOLBI CACHÁ, las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales «no son dos instituciones que podamos utilizar indistintamente (...). Si la actuación deviene en ejecución del planeamiento, a tenor de la regulación contenida en las Disposiciones urbanísticas de aplicación, y salvo las excepciones contenidas en dichas normas, procederán las cuotas de urbanización. En otro caso, serán las contribuciones especiales la figura elegida para la financiación de otras actuaciones públicas (...).» Como señala el citado autor, la elección inadecuada de alguna de dichas figuras puede comportar que un fallo judicial anule «el acuerdo provisional o definitivo de imposición de las cuotas de urbanización o de imposición y ordenación de las contribuciones especiales. En puridad determinaría la falta de cobertura para proceder al pago de las citadas cuotas de urbanización o contribuciones especiales con la consiguiente devolución, en su caso, de lo indebidamente cobrado, no sólo a los recurrentes, sino a todos aquellos propietarios afectados por las obras» (CHOLBI CACHÁ, Francisco Antonio: *Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo (Aspectos jurídicos y económicos)*, ob. cit., págs. 52 y 53).

(67) En el párrafo segundo del citado artículo 29 se establece que no perderán la consideración de obras o servicios locales los comprendidos en la letra a) *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*.

Por lo que se refiere a las competencias que les corresponden a los municipios, debemos recordar lo expuesto anteriormente en relación con el artículo 25.Uno.d) de la LBRL. Dentro de dichas competencias se encuentra la gestión urbanística, la cual comprende actividades tales como la delimitación de los polígonos de actuación, la elección de los sistemas de actuación y la ejecución material de las obras de urbanización.

En todo caso, y aún siendo respetuosos con la doctrina analizada del Tribunal Supremo en relación con el tipo de obras a efectuar en que se pueden exigir cuotas de urbanización o contribuciones especiales, entendemos que, en ambos supuestos, nos encontramos ante prestaciones patrimoniales satisfechas a la Administración, vinculadas a la ejecución de obras públicas por parte de la Administración y que tienen como finalidad financiar el gasto público.

En lo que atañe a la posible calificación de las cuotas de urbanización como exacciones parafiscales, en primer lugar, nos interesa recordar las notas que tradicionalmente han caracterizado a dichas figuras. En este orden de ideas, VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO señalan que «las exacciones parafiscales se han considerado como prestaciones patrimoniales coactivas para financiar determinados organismos públicos, gestionadas por entes ajenos a la Administración financiera y sin que figuren en los Presupuestos Generales del Estado» (68). A lo anterior habría que añadir la afectación de los ingresos tributarios parafiscales a la financiación de gastos específicos (69).

Basándose en algunas de las citadas notas, CLAVIJO HERNÁNDEZ (70) ha calificado como exacciones parafiscales a las cuotas de urbanización ya que éstas, en bastantes ocasiones, no las exige ni ingresa la Administración actuante, sino que son recaudadas por diversas entidades administrativas (71) y el ingreso se encuentra afecto a una finalidad específica, cual es la financiación de la ejecución del planeamiento urbanístico.

Por su parte, PEÑUELAS REIXACH adopta una postura intermedia entre la consideración de las cuotas de urbanización, bien como contribución especial, bien como exacción parafiscal. En su opinión, las cuotas de urbanización deben calificarse como «contribuciones especiales parafiscales» (72) ya que, aunque el presupuesto de hecho que justifica su exac-

(68) VEGA HERRERO, Manuela y MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: «Tributos y obligaciones tributarias», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria* (Director Rafael Calvo Ortega), ob. cit., pág. 101.

(69) BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa: *Derecho financiero*, Volumen I, ob. cit., pág. 699.

(70) CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: «Las contribuciones especiales», en VV. AA., *Tratado de Derecho financiero y tributario local* (Director José Juan Ferreiro Lapatza), ob. cit., págs. 560 y 561.

El criterio manifestado por CLAVIJO HERNÁNDEZ es recogido por SÁNCHEZ GALIANA, Carlos María: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 325.

(71) En relación con esta cuestión, debe recordarse que el artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, ha establecido, como elemento de financiación de las mismas, el recurso cameral permanente, el cual ha sido calificado por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 12 de junio de 1996 (RTC 1996, 107), como exacción parafiscal, ya que tiene por finalidad el que determinados entes públicos obtengan financiación para el cumplimiento de una función pública.

(72) PEÑUELAS REIXACH, Lluís: «Parafiscalidad urbanística en el ordenamiento jurídico español», en VV. AA., *Tratado de Derecho financiero y tributario local* (Director José Juan Ferreiro Lapatza), ob. cit., pág. 552. Para el análisis que realiza este autor sólo son relevantes las cuotas satisfechas en metálico, ya que las sufragadas mediante la entrega de parcelas edificables no son objeto de estudio por la Ciencia del Derecho financiero (en ob. cit., pág. 547).

Esta postura es seguida por RIVAS NIETO, María Estela: *Los tributos atípicos*, ob. cit., pág. 68.

ción coincide en ambas figuras, difiere su régimen jurídico. Dicha diferencia se puede manifestar, además de en el montante a financiar, en los criterios y módulos de reparto, los procedimientos de fijación y aprobación, así como en el régimen de impugnación.

No obstante, el reconocimiento de la naturaleza tributaria de las exacciones parafiscales en la LGT, tanto lo concerniente a su sustantividad como figura tributaria autónoma, como lo relativo a su ámbito de vigencia, ha sido puesto en entredicho por la doctrina. Por lo que se refiere a su sustantividad, VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO (73) no consideran a la exacción parafiscal como una categoría tributaria autónoma, sino incardinada en otras de las recogidas en la LGT, en concreto, en los impuestos o en las tasas.

En lo que atañe a la limitación del ámbito de vigencia de las exacciones, ARGÜELLES PINTOS (74) estima que la parafiscalidad no existe en el ámbito de la Administración en sentido estricto, sino en la esfera de algunas Corporaciones de Derecho público, constituyendo un ingreso de naturaleza extrapresupuestaria.

Expuesto lo anterior, cabría preguntarse si las cuotas de urbanización pueden calificarse como exacciones parafiscales. En nuestra opinión, la respuesta debe ser negativa ya que las cuotas de urbanización no se acomodan, en todos sus términos, a las características que tradicionalmente definen a las exacciones parafiscales.

Así, se señala, como característica de las cuotas de urbanización, su gestión por algunas entidades administrativas y no por la Administración financiera, lo que ocurre, por ejemplo, cuando son recaudadas por una Junta de Compensación. No obstante, es necesario recordar que las cuotas pueden cobrarse por la propia Administración actuante e, incluso, por una iniciativa empresarial particular.

Por lo que se refiere a la falta de reflejo presupuestario de las cuotas de urbanización, dicha circunstancia no se produce cuando éstas son cobradas por la Administración actuante, quien deberá contabilizarlas como un ingreso. A este respecto debe tenerse presente que el artículo 165.1.b) del TRLRHL engloba, dentro del contenido de los presupuestos generales de las Entidades locales, sus estados de ingresos, en los que se recogerán las estimaciones de los recursos económicos a liquidar durante el ejercicio. Además, las cuotas de urbanización deben incluirse en el programa financiero que se unirá como anexo al presupuesto general de la Entidad local (artículo 166.2.d) del TRLRHL).

En fin, y en lo relativo a que las exacciones parafiscales financian gastos específicos, esta circunstancia acontece en las cuotas de urbanización (la financiación de la actuación urbanística), pero también en las contribuciones especiales y en algunos impuestos (aquéllos con una finalidad fundamentalmente extrafiscal).

2.3.3.3. Recapitulación

Debemos concluir que, según nuestra opinión, las cuotas de urbanización tienen naturaleza tributaria, sin que puedan incardinarse dentro del concepto de impuesto, ya

(73) VEGA HERRERO, Manuela y MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: «Tributos y obligaciones tributarias», en VV. AA., *La nueva Ley General Tributaria* (Director Rafael Calvo Ortega), ob. cit., pág. 102.

(74) ARGÜELLES PINTOS, José: «Comentario a la Disposición adicional primera», en VV. AA., *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria* (Coordinador Ricardo Huesca Boadilla), Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 1679.

que esta figura tributaria se exige sin que exista, como contraprestación, ningún tipo de actuación administrativa. Tampoco entendemos que las notas que tradicionalmente han caracterizado a las exacciones parafiscales sean de aplicación a las cuotas de urbanización, por lo que no cabría calificar como exacciones parafiscales a estas últimas.

En relación con la tasa y la contribución especial, tributos en los que el hecho imponible está vinculado con la actuación de la Administración, estimamos que las cuotas de urbanización presentan, atendiendo, tanto a la modalidad de dicha actuación –ejecución de obras públicas–, como a la manifestación de capacidad económica gravada –la urbanización de los terrenos comporta un aumento considerable de su valor–, una mayor similitud con las contribuciones especiales que con las tasas.

Pese a que los Tribunales de Justicia han atribuido, por una parte, un distinto fundamento a las contribuciones especiales y a las cuotas de urbanización, y, por otra, han distinguido los supuestos en que puede establecerse una u otra figura, entendemos que estas circunstancias no son un impedimento para que sigamos opinando que las cuotas de urbanización tienen naturaleza tributaria, teniendo en cuenta que son prestaciones patrimoniales coactivamente satisfechas, de manera directa o indirecta, a la Administración, con la finalidad primordial de financiar el gasto público.

Además, consideramos que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.2 de la LGT (75), cabría calificar a las cuotas de urbanización como contribuciones especiales. En relación con esta cuestión, podría aducirse que dicha calificación no es posible teniendo presente las divergencias existentes entre sus regímenes jurídicos.

En este sentido, podría alegarse, como diferencia, los distintos módulos de reparto de los gastos de urbanización existentes. En el caso de las contribuciones especiales, el artículo 32.1.a) del TRLRHL precisa que, con carácter general se aplicarán, conjunta o separadamente, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; por lo que se refiere a las cuotas de urbanización, se establecen, en las distintas normativas autonómicas, criterios tales como el aprovechamiento urbanístico que les corresponda, valor de las fincas adjudicadas en la reparcelación, valor de las fincas originarias, etc.

Ahora bien, en relación con los módulos de reparto de la base imponible de las contribuciones especiales debemos hacer el siguiente comentario. En primer lugar, el Tribunal Supremo (76) establece que, aunque el Ayuntamiento puede elegir el módulo que estime conveniente, éste ha de estar conectado con la naturaleza o contenido del beneficio particular que deriva de la actuación de la Administración y que justifica el cobro de las contribuciones, por lo que el Ayuntamiento no podrá elegir un módulo que conduzca a una absoluta desproporción entre la carga tributaria impuesta y el beneficio recibido.

En segundo lugar, uno de los módulos de reparto de la base imponible de las contribuciones especiales es el del volumen edificable de los inmuebles, es decir, su edificabi-

(75) Precepto que establece: *Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

Por lo que se refiere a la calificación de las figuras jurídicas de naturaleza tributaria que no se denominan utilizando las categorías tributarias previstas en la LGT, VILLAR EZCURRA señala que, aunque el *nomen iuris* no determina la naturaleza jurídica del tributo en concreto, «sería deseable que el legislador procurara clasificarlo según las categorías enumeradas en la Ley General Tributaria» (VILLAR EZCURRA, Marta: «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1997, pág. 19).

(76) *Vid.*, por todas, la Sentencia de 10 de julio de 1997 (*RJ* 1997, 5676).

lidad. Este criterio igualmente se aplica en la distribución de las cargas de urbanización. Desde esta perspectiva, consideremos oportuno hacer referencia al artículo 23.c) de la LUV, el cual establece que las cargas de urbanización se asumirán en proporción al aprovechamiento urbanístico que le corresponda a cada propietario. El artículo 34.b) de la LUV define el aprovechamiento subjetivo como *la cantidad de metros cuadrados edificables que expresan el contenido urbanístico lucrativo del derecho de propiedad de un terreno, al que su dueño tendrá derecho sufragando el coste de las obras de urbanización que le correspondan*.

Asimismo, cabría especificar, como elemento distintivo entre ambas figuras, que las contribuciones especiales necesitan una Ordenanza fiscal para su aplicación, circunstancia que no es necesaria en el caso de las cuotas de urbanización. Por lo que atañe a esta discrepancia, debemos indicar que la misma obedece simplemente a la tradicional calificación de las cuotas de urbanización como ingresos urbanísticos y no tributarios.

De igual forma, podría señalarse, como un aspecto diferenciador entre las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales, el diverso procedimiento a seguir a la hora de establecer cada una de estas figuras. Así, en el caso de las contribuciones especiales, serán necesarios los preceptivos acuerdos de imposición y ordenación (artículo 34.1 y 4 del TRLRHL) aprobados por el Pleno del Ayuntamiento. Por su parte, la determinación de las cuotas de urbanización se realizará, con carácter general, en el correspondiente procedimiento compensatorio o reparcelatorio.

No obstante, también en la aprobación y determinación de las cuotas de urbanización es necesaria la participación de la Administración. Como ejemplo, podemos hacer referencia a lo establecido en el artículo 181.1 de la LUV: *Las cuotas de urbanización y su imposición tendrán que ser aprobadas por la Administración actuante, sobre la base de una memoria y una cuenta detallada y justificada que se someterá a una audiencia previa de los afectados o se tramitarán junto con el Proyecto de Reparcelación*. Dicho Proyecto de Reparcelación, que necesariamente deberá recoger la cuenta de la liquidación provisional de las cuotas de urbanización que corresponden a cada propietario, también deberá ser aprobado por la Administración actuante.

Otra de las notas distintivas entre las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales reside en que las cuotas de urbanización pueden satisfacerse en especie, mediante la entrega de parcelas edificables, mientras que las contribuciones especiales deben abonarse necesariamente en metálico. Sin embargo, tampoco consideramos que dicha nota sea un obstáculo insalvable para poder calificar a las cuotas de urbanización como contribuciones especiales. En este sentido, cabría argumentar que existen impuestos cuya normativa específica permite que la deuda tributaria pueda pagarse en especie, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (77); mientras, en otros casos, dicha modalidad de pago no está prevista, como sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Expuesto que, en nuestra opinión, las divergencias en el régimen jurídico de las cuotas de urbanización y las contribuciones especiales no son de tal relevancia para excluir la calificación de las cuotas de urbanización como contribuciones especiales, cabría añadir que ambas figuras están previstas como fórmulas de financiación alternativas de la ejecución de determinadas obras públicas de carácter urbanístico en la normativa de al-

(77) Vid. el artículo 97.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

guna Comunidad Autónoma. En este sentido, los artículos 108 y 155 de la LSOTE y el artículo 129 del TRLOTAU prevén, para los municipios que no cuenten con planeamiento urbanístico, o para aquéllos en los que el planeamiento no tenga prevista la delimitación de unidades de actuación en suelo urbano –por no ser precisas, ni convenientes, para garantizar la ejecución de la urbanización de manera racionalizada–, la ejecución de las actuaciones urbanizadoras mediante la aprobación de proyectos de obras públicas ordinarias. Dichas actuaciones urbanizadoras se sufragarán, por parte de los propietarios de los terrenos, mediante el abono de las cuotas de urbanización aunque, alternativamente, se podrán establecer contribuciones especiales.

3. LAS CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DEL RECONOCIMIENTO DE NATURALEZA TRIBUTARIA A LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN

Sentado que, según nuestro criterio, las cuotas de urbanización tienen naturaleza tributaria y que, atendiendo a lo previsto en el artículo 2.2 de la LGT, cabría calificarlas como contribuciones especiales, pasamos a analizar las consecuencias que conlleva el mencionado reconocimiento de naturaleza tributaria.

En primer lugar, y al igual que ocurre con cualquier prestación patrimonial de carácter público, deberán necesariamente establecerse a través de una norma con rango de Ley (artículos 31.3 y 133, párrafos primero y segundo, de la Constitución). Esta circunstancia se cumple, tanto en el ámbito de la legislación estatal, como de la autonómica.

Asimismo, el hecho de que se atribuya a una determinada prestación patrimonial la calificación de tributo va a comportar, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, que sus elementos esenciales deban regularse necesariamente mediante una norma con este rango. A dicha reserva de Ley en materia tributaria se refiere el artículo 8 de la LGT.

En referencia a esta cuestión, debe recordarse que, en la normativa reguladora de las cuotas de urbanización, no se utilizan los términos empleados en el ámbito tributario para referirse a los elementos esenciales del tributo («hecho imponible», «sujeto pasivo», «base imponible», etc.), sino que se utilizan términos tales como «sujetos obligados al pago de las cuotas», «montante de las cargas de urbanización», «importe de la cuota de urbanización que corresponde a cada propietario», etc.

Esta circunstancia no se produce en el ámbito de la legislación estatal, donde la LS (78) sólo recoge la obligación de pago de las cuotas de urbanización, quedando desarrollado el resto de su régimen jurídico en el RGU. No obstante, será necesario acudir a la correspondiente norma autonómica para verificar si, en su respectivo ámbito territorial, se cumple dicho principio en todos sus términos (79).

En relación con el efectivo cumplimiento del principio de legalidad en las normas autonómicas, debemos destacar, por su claridad y sistematización, la Ley Foral navarra 2/1995, reguladora de las Haciendas locales en la Comunidad Foral, a la cual ya hemos hecho anteriormente referencia. Esta Ley, en sus artículos 36 y siguientes, disciplina, entre otras circunstancias, los elementos esenciales de las cuotas de urbanización a su-

(78) *Vid.* el artículo 16.1.c).

(79) RIVAS NIETO analiza la efectividad de este principio en el ámbito de Cataluña. A juicio de esta autora, el Decreto legislativo 1/2005 cumple dicho principio aunque debería regularse con mayor detalle la cuantificación de la cuota (RIVAS NIETO, María Estela: *Los tributos atípicos*, ob. cit., págs. 60 y ss.).

fragar por los propietarios de los terrenos a urbanizar mediante el sistema de cooperación. Las notas anteriormente citadas de claridad y sistematización hacen que, a nuestro juicio, la norma navarra sea un buen ejemplo de materialización del referido principio de legalidad.

El reconocimiento de la naturaleza tributaria a las cuotas de urbanización también supondrá que su régimen jurídico se acomode a los principios de justicia tributaria material establecidos en el artículo 31.1 de la Carta Magna. Como hemos tenido ocasión de exponer anteriormente, el respeto al principio de capacidad económica se cumple en las cuotas de urbanización ya que la ejecución del planeamiento urbanístico comporta un aumento del valor de los terrenos objeto de urbanización que redundará en beneficio del propietario de los mismos, debiendo éste, por tanto, contribuir a la financiación de las obras de urbanización.

El principio de capacidad económica no sólo ha de estar presente a la hora de delimitar el hecho imponible cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, sino que también debe proyectarse sobre el resto de los elementos esenciales del tributo (80). Por tanto, en nuestra opinión, este principio también es de suma trascendencia en relación con la determinación de los elementos relevantes de las cuotas de urbanización (por ejemplo, en lo que atañe a la fijación del importe de las cuotas de urbanización que corresponde a cada propietario), debiendo ponderarse en la regulación de dichas cuotas.

En referencia al principio de capacidad económica, y en el ámbito de la Comunidad Valenciana, valoramos positivamente la eliminación, con la entrada en vigor de la LUV (81), de los costes de los objetivos complementarios del Programa urbanístico como cargas de urbanización que debían ser satisfechos por los propietarios de los terrenos —como preveía el artículo 67.1.B) de la LRAU—. En la actualidad, los referidos costes corren por cuenta del Agente Urbanizador.

Anteriormente, el Agente Urbanizador, al optar a la adjudicación del Programa urbanístico, podía comprometerse, entre otras cosas, a realizar aportaciones al Patrimonio Público del Suelo adicionales a las previstas legalmente, las cuales no corrían a su cargo, sino que debían ser satisfechas por los propietarios de los terrenos urbanizados. Entendemos que se vulneraba el principio de capacidad económica ya que, este componente de las cargas de urbanización, no estaba vinculado, en puridad a la ejecución de las obras de urbanización, la cual comporta aumento de valor de los terrenos y justifica la exacción de las cuotas de urbanización.

Ahora bien, el principio de capacidad económica no agota en sí mismo el ámbito de los principios de justicia tributaria material, tal y como han reconocido, tanto el Tribunal Constitucional (82), como la doctrina (83), por lo que hay que relacionarlo con el resto de

(80) En este sentido, PERIS GARCÍA indica que «la capacidad económica no sólo exige del legislador que en su actuar busque la riqueza allí donde ésta se encuentra sino, además, que los elementos de cuantificación elegidos por el legislador como parámetros de esa capacidad económica deben ser efectivos y proporcionados a la capacidad misma» (PERIS GARCÍA, Purificación: «La valoración de los bienes inmuebles en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994, págs. 22 y 23).

(81) *Vid.* el artículo 124.2 de la LUV.

(82) *Vid.*, entre otras, las Sentencias de 20 de julio de 1981 (*RTC* 1981, 27); 17 de febrero de 2000 (*RTC* 2000, 46); 4 de noviembre de 2004 (*RTC* 2004, 193); 23 de diciembre de 2004 (*RTC* 2004, 255); 20 de enero de 2005 (*RTC* 2005, 10); y 14 de marzo de 2005 (*RTC* 2005, 57).

(83) *Vid.*, por todos, MARTÍN DELGADO, José María: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978», *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pág. 65.

principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución. En este sentido, hay que reseñar el principio de generalidad y el principio de igualdad. Como precisa, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 (*RTC* 2002, 96), en virtud del primero de dichos principios, cualquier persona, física o jurídica, nacional o extranjera, residente o no, que por sus relaciones económicas con, o desde territorio español, exterioriza manifestaciones de capacidad económica, se convierte, en principio, en titular de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme al sistema tributario; prosigue el Tribunal indicando que «se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado».

Los referidos principios constitucionales también se cumplen en la regulación de las cuotas de urbanización, ya que todos los propietarios incluidos en la correspondiente unidad de ejecución deben satisfacerlas, realizándose dicha satisfacción en términos igualitarios; así, si el reparto de las cargas de urbanización se realiza tomando como referencia el aprovechamiento urbanístico atribuido a cada propietario, dos propietarios a quienes les corresponda el mismo aprovechamiento urbanístico deberán abonar unas cuotas de urbanización con importes similares. No obstante, y a diferencia de lo que ocurre con los impuestos, tasas y contribuciones especiales, en la regulación de las cuotas de urbanización no está prevista la concesión de exenciones, reducciones o bonificaciones.