

DERECHO TRIBUTARIO: INTRODUCCION

Dr. Adrián Torrealba Navas

I. EL CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Como disciplina jurídico-científica, el origen del Derecho Tributario moderno suele relacionarse con la aparición de la Ordenanza Tributaria alemana en 1914, y la doctrina que provocó.

El rasgo esencial de este proceso de *juridificación* del fenómeno tributario lo constituye el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica. En efecto, tradicionalmente, se consideró que la potestad tributaria de las autoridades públicas se basaban simplemente en el poder soberano y de hecho que podía tener el Soberano o la Autoridad sobre sus súbditos. No existía, por tanto, una concepción que tendiera a limitar dicha voluntad.

Con el tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el instituto del tributo empieza a someterse a una serie de esquemas preestablecidos y uniformes que hacen que se establezcan las reglas del juego mediante las cuales los contribuyentes van a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De esta manera, la doctrina se enfrenta al fenómeno tributario apelando a las categorías dogmáticas que vienen de otras ramas del Derecho. Así, conceptos como derecho de crédito, obligación pecuniaria, formas de extinción de la obligación, etc., propios del campo de las obligaciones, son tomados como instrumento para analizar el sistema tributario. Lo mismo sucede con conceptos importados del Derecho administrativo como el de las potestades y deberes.

La utilización de los conceptos jurídicos ha llevado a intensas discusiones doctrinales en cuanto a cuáles son los esquemas jurídicos más idóneos para explicar el fenómeno tributario. En esa dirección, puede decirse, en un afán de síntesis, que existen dos enfoques generales en torno al contenido jurídico del derecho tributario:

1- Relación de crédito: Este enfoque se concentra en la similitud de lo tributario con el derecho civil de obligaciones. Así, se entiende que entre el Ente Público y el sujeto pasivo se establece fundamentalmente una relación jurídico de crédito. Luego, el estudio discurre en torno a los aspectos organizativos del tributo: estructura de los presupuestos de hecho que dan lugar a la obligación de pagar ese tributo; los elementos para cuantificar dicha obligación, tales como la base imponible y el tipo; la determinación de los sujetos obligados y el régimen de responsabilidad de éstos; los modos de extinción de las deudas, etc.

Esta postura es sometida a crítica desde que parte de la doctrina advierte que en el Ordenamiento Positivo no sólo se regulan relaciones de crédito sino que se dan también todo un conjunto de situaciones ligadas al procedimiento administrativo mediante el cual se procede a la aplicación del tributo, es decir, al procedimiento mediante el cual se hace efectiva la prestación tributaria.

A estas observaciones responden las teorías que entienden que en torno al tributo se conforma una relación jurídica compleja. Sin embargo, la inclusión de nociones y situaciones jurídicas tan heterogéneas como las indicadas limita esta pretensión de salvar la unidad del Derecho tributario basándose siempre en la relación de crédito. En el fondo, subsiste esta triple crítica contra la teoría de la relación jurídica:

-Que ese concepto no comprende elementos tales como poderes y potestades de la Administración que son básicas en la aplicación del derecho tributario. Por lo tanto, decir que la globalidad del derecho tributario se agota en la relación jurídica del deudor y de un acreedor que es el Ente Público, es una insuficiencia evidente visto que existen toda una serie de regulaciones que queda por fuera de esa noción

-Por otra parte en el concepto de la relación jurídica no se capta todas las conexiones y todos los pasos mediante los cuales se llega finalmente a la aplicación del tributo.

-Por último se entiende que de la mera realización del hecho imponible o generador, como presupuesto de hecho de la obligación tributaria, no surge inmediatamente el derecho de cobrar la deuda.

2. Las teorías dinámicas: Surgen entonces las doctrinas que se centran en la llamada función tributaria, que intentan superar la teoría de la relación jurídica tributaria.

Estas teorías parten de la idea de que el derecho de crédito no nace como consecuencia directa de la realización del hecho generador, sino que la obligación de pago viene a nacer luego de todo un procedimiento administrativo. De este modo, la verificación de dicho hecho generador no es más que un presupuesto que legitima a la Administración para iniciar sus procedimientos, en uso de su *potestad de imposición*.

Estas teorías, en sus diversas variantes, son sometidas, a su vez, a dos críticas centrales:

a. No siempre la aplicación efectiva de los tributos exige la existencia de un procedimiento previo. Piénsese cuando la Ley fija los criterios para cuantificar la deuda y atribuye al contribuyente el deber de pagar en determinado plazo. A no ser que éste incumpla su deber de autodeterminar la deuda y de pagarla, no será necesario el desarrollo de un procedimiento.

b. En un Estado de Derecho, la potestad de establecer tributos y de fijar las condiciones de hecho y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria está atribuida al Poder Legislativo. Así, el legislador no se limita a establecer un requisito procesal para la actuación de la Administración. El legislador establece directamente el hecho que da lugar al nacimiento de un tributo, independientemente de que le atribuya a la Administración poderes o funciones orientadas a que se haga efectivo el cobro de éste. En fin, la Administración tributaria no impone tributos a través de sus procedimientos, esto es, carece de una verdadera potestad de imposición; ésta se limita a aplicarlos.

3. El estado actual de la cuestión: La discusión de si es del hecho generador o del procedimiento del que nace la obligación tributaria puede tenerse en mucho por superada.

En ese sentido, la doctrina mayoritaria entiende que en dicha discusión se ha planteado una falsa dicotomía: no se trata de que el derecho tributario se agote en el tema de la relación jurídica (aspectos organizativos del tributo), o en la parte sustancial que tiene que ver con la deuda misma, sino que se extiende a aspectos de procedimiento, a otros tipos de situaciones jurídicas que no tienen que ver con una relación de crédito. El ejemplo típico es el de los llamados deberes formales: deber de declarar, de llevar contabilidad, de colaborar con la inspección de los tributos, etc.

Ahora, ello no implica que el centro del Derecho Tributario no sea la relación jurídica de crédito. Esta sigue siendo la relación central, que nace directamente de la Ley, por exigencias intrínsecas del Estado de Derecho.

Esto lleva a entender que ciertamente la deuda tributaria nace, o deviene válida, de la realización del hecho generador previsto, en tanto supuesto de hecho, en la Ley. Ello no obsta para que, en muchos casos, sea la exigibilidad o eficacia, sea su mera efectividad, requieran la intervención del Ente Público. Así, el procedimiento no genera la deuda tributaria sino que lo que hace es que, a partir de una deuda ya existente, procede a hacerla efectiva.

Se concluye, entonces, que el centro del derecho tributario sigue siendo la relación jurídica, donde se establece la obligación principal del pago del crédito a favor del Ente Público. Sin embargo, es absolutamente fundamental el complemento de una serie de potestades a favor de la administración, que constituyen situaciones jurídicas distintas a la relación de deuda. Tales situaciones, que caracterizaremos en detalle en la Lección siguiente, comprenden, entre otras, deberes formales o no pecuniarios del mismo sujeto pasivo de la relación obligacional o, incluso, de otros sujetos que son ajenos a la relación obligacional. Piénsese en los terceros que tienen deberes de auxilio y de colaboración con la administración. (Ver, por ejemplo, los actuales artículos 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

III. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO

Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, podemos decir, a la luz de lo expuesto, que el Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos.

Como puede verse, la combinación entre aspectos materiales y formales constituye una característica propia del Derecho Tributario.

I. CONFIGURACION JURIDICA DEL TRIBUTO -

1. Nota introductoria:

El Derecho Tributario no es de esas disciplinas en que existe duda y discusión sobre cuál es su instituto jurídico central. Es decir, no se plantean discusiones tales como la que ha dividido a la doctrina del Derecho Mercantil entre sí es el acto de comercio o la empresa el instituto central de la disciplina.

En Derecho Tributario es, pues, claro que el instituto central es el tributo. *El* estudio de su fundamento y de su concepto es esencial para saber si estamos fuera o dentro del Derecho Tributario.

En una primera aproximación, es evidente que el tributo constituye una prestación, normalmente pecuniaria, que se le debe al Estado o a otro Ente Público. No obstante, prestaciones pecuniarias que se pagan al Estado o a otro Ente Público hay muchas y de distinto tipo, por lo que es necesario, antes de proceder a dar una definición de "tributo", indagar en torno a sus elementos característicos, que le dan su identidad.

2. El fundamento del tributo:

2. 1. El poder de imperio limitado:

Es tradicional indicar en la definición de tributo que se trata de prestaciones que exige el Estado o Ente Público en ejercicio de su poder de imperio. Este rasgo aparece, por ejemplo, en nuestro Derecho Positivo, en la definición contenida en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

A la luz de la doctrina moderna, esta definición luce ambigua, ya que la noción de poder de imperio

no refleja adecuadamente el tránsito de una relación de poder a una relación regida por el Derecho que, Como ya expusimos, constituye un rasgo gen ético del moderno Derecho Tributario.

En ese sentido, en el moderno Estado de Derecho, el poder de imperio que pueda tener el Ente Público está limitado por una serie de derechos del individuo contribuyente o sujeto a deberes tributarios. El Ente puede imponer tributos, sí, pero dentro de ciertos límites contenidos normalmente a nivel constitucional.

Como contrapartida, el tributo se fundamenta no ya en un mero deber de sujeción de los individuos, sino en un deber teñido de ciertos valores constitucionalmente tutelados. Así, es mayoritariamente aceptado que, en el Estado Social de Derecho moderno, el deber de pagar tributos se basa en un deber de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos.

Con el concepto de "solidaridad" se quiere decir que el límite que los derechos individuales ponen al Ente Público no se manifiesta en que el Estado sólo pueda imponer tributos a cambio o con la promesa de que se los va a devolver en la forma de bienes o servicios públicos que van a beneficiar directamente al contribuyente. Por el contrario, existe un deber de solidaridad de los individuos más aptos para contribuir con aquellos menos aptos y ello es lo que fundamenta en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2.2. Los fines de los tributos:

Desde la célebre definición de tributo del publicista alemán **OTTO MAYER**, acogida en la Ordenanza Tributaria alemana de 1914, se ha solido entender que la finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria). En ese sentido, se ha considerado que la presencia de esta finalidad constituye un rasgo esencial en la propia definición del tributo.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, sobre todo con el advenimiento de las teorías sobre la intervención del Estado en la economía, no sólo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o, como se les suele llamar, extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

a. Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo. En esta modalidad de uso extrafiscal del tributo, la finalidad extrafiscal suele moverse en el mismo sentido que la finalidad recaudatoria, en el sentido de que con la exacción del tributo se satisfacen ambas finalidades.

b. Promoción de Comportamientos: Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían del mero juego de mercado. Así, con la técnica promocional del Derecho, se alientan los comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios favorables. Ejemplo de ello lo

encontramos en los diversos regímenes de incentivo fiscal que buscan promover sea a inversión en general, sea la inversión en determinadas actividades (turismo, exportaciones no tradicionales, etc.).

Ya en esta modalidad de uso extrafiscal del tributo nos encontramos con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.

c. Disuasión de comportamientos: Con la técnica del agravamiento del trato tributario, se encomienda al sistema tributario la función de disuadir ciertos comportamientos, también normalmente de carácter económico.

En algunos casos, el comportamiento a disuadir es distinto del previsto en el hecho generador y, por tanto, no hay relación de contradicción entre el fin extrafiscal y el fin recaudatorio. Piénsese en el caso de que, a través de un agravamiento de la presión fiscal, se busca reducir el poder adquisitivo de los ciudadanos a fin de disuadir los comportamientos que presionan hacia la inflación.

En otros casos, el comportamiento a disuadir es, precisamente, el comportamiento previsto en el hecho generador. Estamos entonces ante las figuras típicamente disuasorias, en que la característica central es que el fin fiscal o recaudatorio y el extrafiscal están en relación de contradicción. La doctrina suele decir que se da, entre ambas finalidades, una relación de eficacia inversamente proporcional: entre más se recaude, menos se alcanzará el fin extrafiscal, y viceversa. De este modo, lo que se busca no es, como es normal, que se verifique el hecho generador sino, por el contrario, que no se verifique, pues se considera que ese hecho es un comportamiento que se quiere evitar. Ejemplos típicos lo constituyen los modernos impuestos anti-contaminación, que elevan comportamientos contaminantes a hechos generadores, o los impuestos que intentan disuadir la infrautilización de los recursos, que elevan a hecho generador comportamientos que denotan dicha infrautilización. En tales casos, se dice que se intenta evitar la provocación de costos sociales¹ y, en caso de que se generen finalmente, internalizarlos.

Surge entonces la pregunta fundamental de si este tipo de figuras pueden ser debidamente encuadrado dentro del concepto de tributo. La duda surge, precisamente, a la luz de la definición tradicional comentada, que ubica la finalidad recaudatoria como elemento esencial de dicho concepto.

La respuesta a esta interrogante nos permite dilucidar el exacto papel de la finalidad recaudatoria en el concepto de tributo y, a la vez, indagar en torno a cuál es exactamente el elemento teleológico dicho concepto.

En ese sentido, la mejor doctrina ha observado que, en el fondo, la finalidad básica de los tributos, esto es, la que le da su fundamento, es la satisfacción de necesidades públicas. A ese respecto, es de recordar que la necesidad pública se define como un fin público cuya satisfacción requiere recursos monetarios. También es necesario apuntar que lo "público" de un fin no viene determinado por la naturaleza del "ente" que lo hace suyo, sino por su contenido material. En efecto, un fin es público en el tanto existe un acuerdo social, manifestado a través de los mecanismos formales de producción del Derecho, acerca de su importancia para la colectividad como un todo o para alguno de sus sectores, trascendiendo los intereses o fines subjetivos de talo cual individuo. Se entiende entonces que, en este tipo de tributos, se busca evitar

¹ La noción "costo social" viene de la economía y es utilizada por los economistas para referirse a aquellos costos que provoca un agente económico y que el mercado es in idóneo para cobrárselos. Es un típico caso de fallo del mercado, que sólo puede resolverse mediante la intervención pública.

que surjan necesidades públicas.

En este planteamiento, el fin recaudatorio ya no aparece como la finalidad básica del tributo, sino tan sólo como una finalidad intermedia, instrumental respecto de la satisfacción de necesidades públicas. Si bien, en la generalidad de los casos, aparece dicho fin recaudatorio como paso intermedio en el procedimiento de satisfacción de dichas necesidades, esto no se da necesariamente. En ese sentido, la actividad financiera **no** sólo puede desarrollarse a través de su *íter* típico consistente en recaudar para financiar el Presupuesto, que luego se procede a aprobar y ejecutar por la vía del gasto público, sino que puede desarrollarse por procedimientos diversos, en que se da una conexión directa entre la medida puramente tributaria y la necesidad pública a satisfacer. En tal caso, y siempre que pueda establecerse dicha conexión, el fin recaudatorio no aparece como imprescindible en el concepto de tributo.

Este razonamiento permite resolver el problema de la naturaleza tributaria o no de las figuras disuasorias. En el tanto en éstas no aparezca como finalidad básica la disuasión del comportamiento, sino que ésta sólo sea un medio para **evitar** la provocación de **necesidades públicas** y, por tanto, para contribuir a **ahorrar** eventuales erogaciones de gasto público, puede mantenerse su naturaleza tributaria. En cambio, si el fin es disuadir o impedir un comportamiento con independencia de la necesidad pública que podría generar y de la **intensidad** de ésta, nos encontraríamos con una figura no tributaria o, al menos, con un uso indebido y hasta inconstitucional del poder tributario del Ente Público.

Es casualmente la conexión entre tributo y necesidad pública lo que diferencia al tributo de lo que son multas o sanciones por actividades ilícitas, cuya finalidad básica sería intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Así, el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

2.2. La fuente formal del tributo:

Otro elemento esencial en el concepto de tributo es que éste constituye una prestación coactiva. Esto no significa otra cosa que el tributo es el objeto de una obligación que se establece sobre la base de la **voluntad uniteral** del Ente Público, esto es, sin que exista concurso de voluntades para la programación de los efectos jurídicos. Por supuesto, esto no significa que el Ente Público **obliga** al contribuyente a realizar el hecho generador: es evidente que la voluntad del contribuyente interviene para decidir si realiza o no ese hecho. Lo que se quiere decir es que la voluntad del contribuyente no interviene para **diseñar los efectos jurídicos** que nacen de la verificación del hecho generador, como sí sucede en las obligaciones de fuente negocial.

Por otra parte, y también como manifestación del tránsito de la relación de poder a la relación jurídica, el tributo modernamente se enmarca dentro de esquemas preestablecidos en forma general y anterior a su aplicación. Es decir, el tributo es producto de una voluntad unilateral **general** y no particular, del caso por caso.

Ahora, cuando nos ubicamos en el plano del Estado democrático de Derecho, esa voluntad unilateral general del Ente Público debe manifestarse mediante el mecanismo formal que es la Ley, en tanto manifestación de voluntad de los representantes populares. Esto lleva a la exigencia de que el tributo se establezca por Ley y, por tanto, se habla de una conexión entre el principio de legalidad y el concepto mismo de tributo. Se dice que, entonces, que el tributo es una obligación *ex lege*, esto es, que nace de la Ley, previa interposición de un hecho previsto. Hay dos tipos de obligaciones que nacen de la Ley:

-Las que nacen directamente de la Ley, sin sujetarla a la verificación de un hecho determinado.

-*Ex lege*: Se hace nacer la obligación previa interposición de un hecho previsto en la Ley. El tributo es una obligación de este tipo y, por ello, objeto fundamental del estudio del Derecho Tributario lo constituye el hecho imponible o generador (presupuesto previsto en forma general por el Ente).

Debe dudarse, no obstante, de la pertinencia de incorporar un principio al cual **debe** ajustarse el tributo, como es el principio de legalidad, reconocido constitucionalmente, al **concepto** mismo de tributo. y ello porque esta forma de proceder puede llevar a vicios lógicos insalvables: si la aplicación de los principios constitucionales de relevancia tributaria va a depender de que estemos efectivamente ante un tributo, y si el respeto a esos principios forma parte del concepto mismo, entonces nunca podría existir un **tributo inconstitucional**. En efecto, bastaría que no se cumpliera con el principio establecido para que no fuera tributo y, al no serlo, no procedería tampoco la aplicación de los principios constitucionales relativos a los tributos.

Por lo tanto, parece más lógico entender que el tributo se caracteriza por su carácter coactivo y general o preestablecido, lo cual, en el Estado de Derecho y por exigencias constitucionales, **debe** manifestarse a través de la fuente legal.

2.3. Naturaleza pecuniaria: Modernamente, el tributo consiste normalmente en una prestación pecuniaria, tal como se indica en la definición del artículo 4 del Código Tributario. No obstante, podrían hipotizarse prestaciones tributarias que no son en dinero: prestaciones de hacer, con las limitaciones constitucionales que éstas podrían implicar; prestaciones de entregar determinados bienes, de naturaleza no dineraria.

Al respecto se ha considerado que, cuando los tributos deben satisfacerse con efectos timbrados, nos encontramos con una prestación de hacer (adherir y cancelar el timbre) o, al límite, con una prestación de dar algo distinto al dinero. Sin embargo, debe observarse que, en realidad, la prestación central que interesa al legislador en estos casos es el dinero ingresado al adquirir los timbres, siendo éstos documentos probatorios del pago y las prestaciones de hacer totalmente accesorias a la prestación central. Es decir, se trata, simplemente, de tributos cuyo pago es acompañado de ciertos requisitos especiales, tanto respecto de la modalidad de pago como de su prueba.

Otro caso a considerar, común en nuestra legislación positiva actual, es el de los incentivos fiscales asimilables a subvenciones que se manifiestan a través de la entrega de documentos con carácter de título valor, idóneo para la cancelación de toda clase de tributos (Certificados de Abono Forestal y de Abono Tributario). Sin embargo, es de observar que, aquí también, la prestación en que consisten los tributos a pagar es pecuniaria, carácter que no es alterado por el hecho de que se admitan modalidades de pago especiales: en tal caso, por compensación.

2.4. Concepto de tributo:

Analizados los aspectos principales del concepto de tributo, podemos ofrecer una definición sintética: Tributo es la prestación coactiva, establecida unilateralmente por el Estado u otro Ente Público, normalmente pecuniaria, que se exige, en uso del poder atribuido y limitado por la Constitución y las leyes, de quienes a éstas están sometidos en virtud de un deber de solidaridad social. Se trata de prestaciones que tienen como finalidad fundamental la satisfacción de necesidades públicas, por lo que no constituyen la

sanción de un acto ilícito, que se establecen u organizan en conexión con presupuestos de hecho previstos en forma general y que se hacen efectivas normalmente mediante el desarrollo de la actividad financiera administrativa.

2.5. Clasificaciones de los tributos:

2.5.1. Impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones o contribuciones parafiscales

La clasificación más tradicional de los tributos es aquella que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales, seguida por nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios (art. 4). Adicionalmente, nuestra jurisprudencia constitucional, judicial y administrativa ha aceptado la categoría de las contribuciones parafiscales, si bien no siempre delimitándola adecuadamente, como veremos.

2.5.1.1. Los criterios básicos de distinción

Siguiendo resabios de las clasificaciones elaboradas en el terreno de las ciencias económicas, se ha extendido la idea de que esta clasificación tiene que ver con la naturaleza del servicio a financiar. Así, si se trata de servicios cuyos beneficios son indivisibles, esto es, que no se pueden prestar en forma excluyente y no permiten particularizar las ventajas que cada uno deriva individualmente, los recursos que financian tales recursos son impuestos. Si se trata de servicios divisibles, los recursos financieros respectivos son tasas y, si se trata de servicios parcialmente divisibles y parcialmente indivisibles, deben financiarse parte con impuestos y parte con contribuciones especiales.

Nuestra Corte Plena, en uso de sus antiguas facultades de control de constitucionalidad, asumía este criterio clasificatorio al decir:

"El impuesto es el aporte, que por una razón de solidaridad social está obligado el individuo a pagarle al Estado, y tiene éste el derecho de exigirselo, para satisfacer necesidades públicas, de carácter indivisible, o sea aquellas en que el servicio que presta el Estado no es determinable para cada individuo, pudiendo hasta ocurrir que el contribuyente no obtenga beneficio alguno del servicio público ; en cambio la tasa es la retribución que se paga por un servicio de carácter público o legal que le prestan, de modo particular, funcionarios públicos u organismos estatales y el servicio público no es indivisible como en el impuesto..." (1956. Corte Plena, ses. ext. 12 de 22 de marzo, B.J. de 18 de mayo).

Esta posición puede considerarse superada en la moderna doctrina. La decisión de financiar servicios con tasas o con impuestos es una decisión política, que no está jurídicamente vinculada a la naturaleza divisible o no del servicio.

Otra vfa de distinción se ha querido ver en el carácter "obligatorio" presente en el impuesto y ausente en las tasas. El mismo voto citado de Corte Plena dijo que "la tasa tampoco es general y obligatoria porque sólo han de satisfacerla aquellas personas que requieran el servicio del Estado, y estando en su facultad el requerir o no el servicio estatal no pueden ser compulsados a pagarla."

Este planteamiento es también defectuoso. En efecto, resulta claro que tampoco en el impuesto la verificación del hecho generador es necesariamente -ni siquiera normalmente- obligatorio: el Estado no obliga, por ejemplo, a producir renta neta a efectos del Impuesto sobre la Renta o a vender ciertos productos a efectos del Impuesto Selectivo de Consumo o del Impuesto de Ventas. Lo obligatorio en el impuesto es el pago del tributo una vez que se ha verificado el hecho generador. Eso es exactamente lo mismo que ocurre en las tasas. Más aún, podríamos encontrarnos más fácilmente con tasas que se

exigen por servicios que deben ser consumidos obligatoriamente por el ciudadano en virtud de precisas disposiciones de Ley: pensemos, por ejemplo, en una tasa que se cobra por el servicio prestado para la obtención de cédula de identidad. Asimismo, hay servicios que presta el Ente Público y por los que se cobran tasas independientemente de que el particular haya solicitado voluntariamente la prestación de aquellos. Un ejemplo de ello lo encontramos en el artículo 87 del Código Municipal: "los servicios de alumbrado público, limpieza de las vías públicas, recolección de basura y mantenimiento de parques y zonas verdes, deberán pagarlos los usuarios aunque no demuestren interés en ellos."

También se ha sostenido un criterio de distinción basado en la situación jurídica en que consiste una tasa y en la que consiste un impuesto: mientras que la tasa es una carga, el impuesto es una obligación. En ese sentido, se acude a la vieja distinción entre carga y obligación, consistente en que la primera no obliga al sujeto previendo una sanción para el caso de incumplimiento, sino que tan sólo lo priva de un beneficio o un resultado útil. Así, se sostiene que la tasa es una prestación espontánea, que constituye una condición para obtener una ventaja; el contribuyente no tiene una obligación de pagar sino una carga (A. Berliri)

Esta orientación ha sido criticada (F. Moschetti) en el sentido de que muchas de las consideradas "tasas" no constituyen "cargas" sino "obligaciones" en sentido propio. En esa dirección, se parte de que la diferencia esencial entre "carga" y "obligación" está en que para la primera el comportamiento es necesario simplemente para obtener un resultado útil, mientras que para la segunda el comportamiento es necesario para evitar una sanción. Esta distinción tampoco se sostiene a la luz del ordenamiento positivo pues si se ha configurado el hecho generador de la tasa, ésta se debe pagar. A ese respecto, es de notar que el régimen de sanciones tributarias previsto en el Código de Normas y Procedimientos no hace diferencia en cuanto a su aplicación si estamos ante un impuesto o ante una tasa.

La distinción entre estas figuras puede intentarse también a través de dos vías: por una parte, con base en el fundamento de "justicia material" de una u otra figura; por otra parte, con base en las características del hecho generador de una u otra.

En cuanto a lo primero, gran parte de la doctrina entiende que mientras el impuesto se basa en un criterio de solidaridad, las otras dos categorías se basan en un criterio de contraprestación o beneficio. Para apreciar con toda nitidez la distinción, resulta útil la autorizada definición del deber de solidaridad acuñada por el profesor italiano Moschetti²: para este autor, son elementos constitutivos de la solidaridad el sacrificio de un interés individual, la ausencia (o accidentalidad) de una contraprestación directa, y el fin de interés colectivo. De modo que, a *contrario sensu*, cuando es de esencia en una figura la "contraprestación directa", salimos del ámbito de la solidaridad, tal como ésta ha sido definida.

Otra forma en que la doctrina ha planteado lo anterior es sosteniendo que mientras en el impuesto rige un principio de "independencia" entre la prestación coactiva y un beneficio obtenido de la actividad estatal, en las tasas y contribuciones especiales rige una relación de interdependencia entre la actividad estatal, las ventajas o servicios que obtiene el contribuyente y dichas prestaciones coactivas.

² Cfr. II principio della capacità contributiva, CEDAM, Padua, 1973. P.P. 6455.

Este criterio presenta, a mi juicio, limitaciones cuando nos referimos a un tipo de impuestos cuyo fundamento es servir, dentro de las funciones típicas de la Hacienda Pública, a la llamada "función de asignación".³ En ese sentido, es de recordar que una de las funciones básicas de la Hacienda es proveer cierto tipo de bienes que las personas desean consumir pero que, por sus características, no pueden ser provistos adecuadamente por el mercado. Dicho fallo del mercado se produce porque hay ciertos bienes - llamados "bienes públicos" en la literatura hacendística"- que tienen las siguientes características:

A diferencia de los bienes privados, son de consumo no rival: en el mercado, el consumo que hace una persona de un bien excluye a los demás de dicho consumo; en el caso de los bienes públicos, el consumo de uno no impide el consumo del otro. El ejemplo típico es el del faro a la entrada del puerto, cuya iluminación es consumida sin rivalidad por todos los barcos que se acerquen al puerto. Lo mismo puede decirse de las carreteras, los parques públicos, etc.

A diferencia de los bienes privados, el principio de exclusión no puede o no debe operar, sea por imposibilidad técnica, sea porque implicaría una decisión ineficiente: evitar que un barco disfrute de la luz del faro puede ser técnicamente imposible; en todo caso, aun no siendo técnicamente imposible, resultaría ineficiente. En efecto, una vez que se ha hecho la inversión en el faro, la incorporación de consumidores adicionales a su servicio de iluminación tiene un costo marginal de cero, pues el consumidor adicional no afecta el consumo de los demás. Así, es más eficiente permitir que el faro genere esa utilidad adicional al incorporar nuevos consumidores a su disfrute.

Ahora, si bien el costo marginal de incorporar un nuevo consumidor es de cero, lógicamente el costo total del bien público no es cero. Sin embargo, las dos características anteriores provocan una tendencia de los consumidores a intentar consumir el bien gratuitamente, esperando que sean los demás los que paguen por su provisión. Se trata del conocido fenómeno del "usuario gratuito" (*free rider*). Es por ello que el mercado no puede proveer tales bienes, pues, al razonar todos como usuarios gratuitos, nadie paga lo necesario para financiar el bien público. La paradoja es que las personas desean, en su estructura subjetiva de preferencias, contar con dicho bien para su consumo. Ante este fallo del mercado, el Sector Público, a través de un sistema de "cobros coactivos", es el que debe atender el problema de provisión de estos bienes públicos.

De lo expuesto puede notarse que tal sistema de cobros coactivos no es otra cosa que el sistema tributario. Pero también debe notarse que si el Ente público utiliza los recursos recaudados para proveer unos bienes y servicios que van a ser disfrutados y consumidos directamente por quienes pagan los tributos, entonces es claro que la idea de contraprestación está presente. Es decir, los contribuyentes no pagan los tributos en función redistributiva o solidaria; los pagan como contra prestación económica de su propio consumo. Lo característico, sin embargo, es que el bien

³ *Alguna doctrina se refiere a estos impuestos como "impuestos especiales", en el tanto tienen como denominador común el presunto beneficio del contribuyente. Cfr. al respecto, R. VALDES COSTA, Cuirso de Derecho Tributario, 2a, Ed., Ed. De Palma-Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996, p. 188*

o servicio que provee el Ente público no es de consumo divisible o rival, sino que el conjunto de los contribuyentes van a consumir, en forma no rival, la cantidad del bien producida obteniendo diversa utilidad de ésta según su escala de preferencias. De este modo, el sistema tributario no puede responder con la figura de la tasa o la contribución especial, pues el bien o servicio no es divisible. Debe necesariamente responder con la figura del impuesto, que deberá estructurarse de tal forma que haga pagar a cada cual según el nivel de utilidad obtenida de la cantidad de bienes públicos provista. ,"-

Como saber el nivel de utilidad subjetiva exacta que cada cual deriva de una cierta cantidad de bienes públicos es obra poco menos que imposible, los ordenamientos positivos se ven obligados a estructurar este tipo de impuestos apelando a unos ciertos índices razonablemente objetivos del ,c" nivel de disfrute que obtiene cada contribuyente de los bienes públicos.

Ejemplos de lo anterior podemos encontrarlos en tributos de ámbito municipal como el impuesto de bienes inmuebles y los impuestos de patentes. Estos impuestos se justifican en buena medida en la necesidad de financiamiento coactivo de los bienes públicos e indivisibles que prestan las municipalidades. Ahora, para definir la utilidad que cada contribuyente deriva de dichos bienes se acude a índices objetivos como el valor de los bienes inmuebles que se tenga en el cantón o el volumen de actividad económica que desarrolle el municipio.

Pues bien, la presencia de este tipo de figuras pone en aprietos, a mi juicio, la distinción clásica basada en el fundamento de "justicia material". No obstante, podemos hacer dos observaciones:

En la realidad, los bienes públicos como categoría pura no siempre se dan. Muchas veces encontramos bienes mixtos, es decir, que tienen tanto características de los bienes públicos y de los bienes privados. Esto nos evidencia que aun los tributos que realizan una función básicamente asignativa lo hacen sólo tendencialmente, pues en buena medida también servirán para financiar bienes y servicios que en parte benefician exclusivamente aciertos contribuyentes. De este modo, el elemento de "accidentalidad" del beneficio a que se refería MOSCHETTI al definir el deber de solidaridad se mantiene, aun cuando en grado menor.

La regulación positiva de estos impuestos no siempre garantiza que su producto se utilice para una función estrictamente asignativa, por lo que también por esta razón se mantiene la accidentalidad del beneficio. Es decir, falta -parafraseando a VALDES COSTA⁴- la vinculación jurídicamente necesaria entre actividad estatal que produce una ventaja y la prestación correlativa del particular beneficiado.⁵

4 Cuirso..., p. 186.

5 El mismo autor citado (p. 188) ilustra el argumento con su habitual claridad: "Partiendo de la base de que son impuestos y en virtud del principio de la independencia de las prestaciones, la obligación no puede estar subordinada a la obtención de esa ventaja por parte del contribuyente. La circunstancia de que el impuesto se haya creado porque normalmente, de acuerdo con las reglas de la experiencia, el funcionamiento del servicio por él financiado produce beneficios a determinadas personas, es una circunstancia de hecho, ajena a la relación jurídica tributaria ya la definición legal del presupuesto de hecho; solo debe ser considerada como un motivo tenido en cuenta por el legislador, basado en razones de conveniencia. Por lo tanto, si el beneficio no se produce en la realidad, la obligación impositiva nace igualmente, pues depende exclusivamente del acaecimiento del presupuesto de hecho." O. JARACH (El hecho imponible, 38. Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p. 88, nota 88) ilustra lo anterior con el tributo sobre el consumo de nafta o combustibles: "...muchas veces se afirma que este tributo es una contribución porque corresponde al beneficio que los propietarios de vehículos reciben por la administración de vialidad; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, el presupuesto de hecho de la obligación parece ser solamente el hecho de la adquisición de la nafta y la unidad de medida sobre la cual se aplica la obligación es, por ejemplo, el litro o el galón, es decir, que es una magnitud que mide el mismo objeto material del presupuesto de hecho de la obligación."

Por estas razones, podemos decir que este tipo de impuestos, a la luz del criterio de distinción basado en el fundamento de justicia material, constituyen una figura intermedia entre el impuesto solidario típico y las tasas y contribuciones especiales.

La segunda vía de distinción que anunciábamos no hace otra cosa que dar forma técnica al anterior criterio. En ese sentido, se entiende que la distinción fundamental entre el impuesto, por una parte, y la tasa y la contribución especial, por la otra, radica en el distinto contenido de sus **hechos** generadores. Así, mientras que en el hecho generador del impuesto está ausente toda actividad o servicio estatal o del Ente público, lo contrario sucede en las otras dos figuras. Esta distinción está bien recogida en el artículo 4 del Código Tributario.

Ahora, es de notar que puede suceder que, formalmente, el tributo establezca en su hecho generador un servicio público pero, de sus elementos cuantitativos, derive que se está gravando la capacidad económica manifestada con ocasión del uso del servicio, pero no obtenida de o imputable a éste. Por ejemplo, un tributo de timbre de registro que se cuantifica en función de la cuantía del acto jurídico plasmado en el documento a registrar no está, aunque su hecho generador sea "el registro público de un documento", orientado sustancialmente a gravar el beneficio derivado del servicio. A la luz de esa observación, alguna autorizada doctrina (MOSCHETTI) ha hecho ver que puede darse el caso de tributos que, formalmente, aparezcan como tasas (por estructurar el hecho generador con base en un servicio prestado por el Estado) siendo, sustancialmente, impuestos (por gravar según un criterio de solidaridad social y no de la contraprestación efectiva recibida del servicio público).

La norma del artículo 4 del Código Tributario añade otra distinción que es de esencia: el destino del producto de tasas y contribuciones especiales a la financiación del servicio o actividad estatal o del Ente Público que aparece en sus hechos generadores. Existe una interdependencia entre estos tributos y la actividad estatal que produce una ventaja o presta un servicio; es decir, existe una vinculación jurídicamente necesaria. En el impuesto, en cambio, rige un principio de independencia.

Un último criterio de distinción que cabría mencionar es el relativo al régimen jurídico aplicable a unas y otras figuras. En ese sentido, es importante señalar que éste no es un criterio intrínseco y que, por tanto, dependerá su validez del ordenamiento positivo de que se trate.

Hecha esta advertencia, conviene mencionar que es bastante generalizada la distinción con base en los distintos principios de justicia tributaria material que procede aplicar en uno y otro caso. Así, se suele decir que mientras el impuesto debe amoldarse plenamente al principio de capacidad económica o contributiva, las tasas y las contribuciones especiales se deben regir por el principio del beneficio o de la contraprestación .

Al respecto conviene señalar que la precisión del contenido del principio de capacidad económica es uno de los temas más polémicos del Derecho tributario. No obstante, valga indicar desde ahora que parece plenamente aceptable la orientación doctrinal que considera que dicho principio no tiene un

contenido único o unilateral, sino que presenta diversas manifestaciones ligadas entre sí por un sistema unitario de justicia material recogido en la respectiva Constitución Política. En ese sentido, la capacidad económica puede ser valorada no sólo según su cuantía, sino según su origen o según su destino. Y, casualmente, de la actividad pública el individuo puede derivar un incremento de su capacidad económica que, por su origen no meritorio, exija un gravamen tendente a neutralizar dicho incremento. Esto implica que el criterio de la contra prestación puede constituir **una** de las manifestaciones del principio de capacidad económica y no un principio opuesto a éste.

En Costa Rica, se ha querido ver una diferencia importante de régimen legal entre impuestos y contribuciones especiales, por una parte, y tasas, por otra. En efecto, la Corte Plena llegó a interpretar, fiel a su tradición formalista y literal en la interpretación de la Constitución, que las tasas no están amparadas por el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 121' 13) del texto constitucional. y ello porque dicho texto se refiere sólo a "impuestos y contribuciones".

A nuestro juicio, esta es una interpretación equivocada, que le atribuye indebidamente al constituyente un uso técnico específico del vocablo "contribuciones". La literalidad de esa interpretación no parece a tono con la tendencia sustancialista que, en general, mantiene la actual Sala Constitucional. Parece claro que el constituyente usó el término "contribuciones" en un sentido amplio, tal de incluir todas las manifestaciones del poder tributario del Estado y, sobre todo, del deber de contribuir.

2.5. 1.2. El impuesto:

2.5.1.2.1. Concepto: Ya hemos visto que la ausencia de una actividad pública en su hecho generador y su ligamen con un deber de solidaridad y aun principio de independencia son las notas esenciales del concepto de impuesto. El primer rasgo está claramente definido en el artículo 4 del Código Tributario. El segundo encuentra una mejor especificación en un artículo como el 26 de la Ley General Tributaria española, que define a los impuestos como "tributos exigidos sin contraprestación". Esta expresión debe ser entendida en el sentido jurídico-tributario ya expuesto y no en el sentido que se usa el vocablo "contraprestación" en el derecho contractual privado o en el sentido puramente económico del término.

Ahora, estas notas tienen un carácter negativo. Dicen lo que es un impuesto a través de lo que no lo sería: el tributo exigido con contra prestación o ligado a una actividad pública. Para atribuirle alguna nota positiva, la doctrina suele ligar el impuesto a hechos generadores que consisten en manifestaciones de capacidad económica.

Debe advertirse que esta nota se refiere más bien aun corolario que deriva del respeto **que debe** tener el impuesto del principio constitucional de capacidad económica. Un impuesto que no se ligue a hechos generadores que consistan en manifestaciones de capacidad económica no dejará, por ello, de ser impuesto. Simplemente será un impuesto inconstitucional.

Quizá una forma de precisar mejor esta característica positiva de los impuestos es que éstos deben gravar manifestaciones de capacidad económica para ser constitucionales. Ahora, una vez que se respeta este principio, el impuesto grava, dentro de las diversas manifestaciones posibles de capacidad económica, aquéllas que el contribuyente ha adquirido en el mercado o sin conexión jurídica con una actividad pública. Esto permite diferenciar el impuesto de las tasas y contribuciones especiales que, como veremos, gravan manifestaciones de capacidad económica provenientes directamente, tanto desde un

punto de vista económico como jurídico, de la actividad del ente público.

Así, podemos decir que los hechos generadores típicos de los impuestos son aquellos que consisten en la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes, o la adquisición o gasto de la renta.

2.5.1.2.2. Clasificación:

Una clasificación usual de los impuestos es la que sigue:

a. Directos e indirectos: De acuerdo con la concepción más extendida, son impuestos directos los que gravan manifestaciones directas de capacidad económica como son la Renta y el Patrimonio. Los indirectos, en cambio, gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como son la circulación y el consumo de la riqueza. ~;

Desde un punto de vista más técnico jurídico, algún autor (SAINZ DE BUJANDA 6) ha planteado que, más que de impuestos directos e indirectos, debería hablarse de métodos impositivos directos e indirectos. Así, cuando el Estado le cobra al sujeto pasivo y no le da un derecho de repercusión contra otro sujeto para resarcirse de lo que deba pagarle al Estado, estamos ante un impuesto directo. En cambio, cuando sí se establece ese derecho de repercusión, estamos ante un impuesto indirecto.

b. Objetivos y subjetivos: El criterio clasificatorio es aquí el que se tomen en cuenta o no las condiciones personales del sujeto pasivo.

Así, en nuestro ordenamiento, el impuesto territorial es objetivo, mientras que el impuesto sobre la renta es, en buena medida, subjetivo.

c. Reales y personales: El impuesto real toma las fuentes distintas de la producción de riqueza y las grava separadamente; el impuesto personal intenta gravar tendencialmente la globalidad de la riqueza.

En Costa Rica, la imposición sobre la renta gira en torno a un conjunto de impuestos reales. En los países avanzados, la regla es el impuesto sobre la renta unitario y global sobre la renta, que es de naturaleza personal.

Como se ve, un impuesto real puede ser subjetivo si, pese a tomar las fuentes distintas de producción de la renta, toma en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo. Así puede ser calificado nuestro impuesto sobre las utilidades (Ley del Impuesto sobre la Renta).

d. Periódicos e instantáneos: Los periódicos son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación que se prolonga (impuesto sobre la renta). El impuesto instantáneo es aquel que se

6 "Impuesto directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción", Hacienda y Derecho, Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, 1963.

refiere a una situación que se agota en un momento determinado, y el impuesto recae sobre ese acto (impuesto de traspaso de bienes inmuebles).

Una categoría intermedia es la del impuesto instantáneo de declaración periódica. Se trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período. Es el caso del impuesto sobre las ventas.

2.5.1.3. La tasa

En la tasa, como dijimos, aparecen como elementos distintivos la "ratio" contraprestacional y la presencia de un servicio público o de una actividad estatal o de otro ente público referida directa y exclusivamente al sujeto pasivo.

Cabe precisar si el servicio o actividad debe necesariamente reportarle un beneficio al contribuyente. En ese sentido, ha de subrayarse que lo importante no es tanto que el contribuyente se beneficie cuanto que el servicio se refiera a él. Al respecto es clara la definición de tasa de la Ley General Tributaria española, que la identifica como tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos. En ese sentido, la doctrina ha apuntado que lo importante es que el costo implícito en la prestación de un servicio sea provocado por un individuo concreto.

La doctrina ha identificado también como un caso de "tasa" el del tributo que deriva de un hecho generador correspondiente al uso privativo de un bien de dominio público, entendiendo que de la correspondiente concesión se deriva un beneficio directo y excluyente a favor del contribuyente. Esta precisión doctrinal puede abrir una interesante veta de discusión, en nuestro país, relativa a la verdadera naturaleza de los cánones fijados por la concesión de bienes de dominio público, como es el caso típico de las concesiones de zonas marítimo-terrestres.

En esta dirección, la jurisprudencia ha oscilado en relación a temas como el de la naturaleza de la renta que pagan los "inquilinos" de un mercado municipal. Así, en la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia No.46 de las 15:15 horas del 21 de julio de 1993 se dijo:

"...Se está en presencia de la fijación de un canon o renta, en vía administrativa, del importe a pagar por el uso de un bien de naturaleza pública sometido -a través del contrato de arrendamiento- a los privados para el cumplimiento de un fin también público. Trátase de una figura jurídica muy conocida en el país -respecto de la cual también se ha pronunciado en forma abundante la jurisprudencia- pues a partir del Código Fiscal de 1865 -y de una profusa legislación de finales del siglo pasado y principios del presente- muchos bienes del Estado, las Municipalidades e Instituciones Públicas fueron dadas en arrendamiento: unas veces- sobre todo al principio (cuando apenas se conformaba el Estado)- para obtener rentas susceptibles de permitir el funcionamiento de la Administración Pública o la realización de sus obras, y otras veces, para satisfacer un doble fin: tanto el primigenio de obtener rentas, como aquél de lograr el cumplimiento de un fin público a través de los privados. Se está en presencia, consecuentemente, de una actividad típicamente tributaria: la fijación de rentas públicas. Por esta razón, fundada en una experiencia histórica de más de un Siglo, el legislador obligó a tramitar su impugnación (artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa) a través del procedimiento especial

establecido para la materia tributaria o impositiva... "

En otras sentencias, sin embargo, en referencia al mismo tema, se ha afirmado lo contrario para entender que este tipo de asuntos debe ser de conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria y no la especial tributaria.

De esta oscilación jurisprudencial debe notarse que, en buena parte, la discusión ha sido de orden procesal, para determinar la vía en que deben ser conocidos los asuntos relativos a la fijación del canon de referencia. Desde este punto de vista, es de observar que la vía especial tributaria, prevista en el artículo 82 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no sólo está prevista para los tributos en sentido estricto, sino también para multas y demás rentas o créditos públicos. Por esta razón, pareciera que la sentencia que afirma que el tema de los cánones del mercado municipal es típicamente tributario no necesariamente se está cuestionando si es un tributo u otro tipo de renta pública, sino que simplemente está afirmando que se trata de un tema típicamente de conocimiento de la vía especial tributaria.

Sin duda se suscita aquí un tema de gran relevancia en la literatura y legislación comparada tributarias, cual es el de la distinción entre tasas y precios públicos. Es ésta, precisamente, la que marca la frontera entre lo que es materia tributaria desde un punto de vista sustancial (no necesariamente procesal, según se expuso) y lo que ya no lo es.

Un precio público es, precisamente, una contra prestación que se paga por el uso de un servicio o bien público, por lo que se plantea el problema de cómo diferenciarlo del tipo de tributo que comentamos, esto es, la tasa.

Sin ánimo de entrar en una exposición de la larga serie de teorías utilizadas para delimitar la distinción, podemos afirmar que, desde un punto de vista jurídico, son tres las vías fundamentales para distinguir entre estas figuras:

A través de la fuente jurídica de la prestación y de su régimen jurídico formal: se dice que mientras la fuente de la obligación tributaria es la Ley, la fuente del precio público es el contrato. Asimismo, se dice que si el ente público presta el servicio en régimen de Derecho privado y no en régimen de Derecho Público, que exige el ejercicio de potestades de imperio, lo que se paga es un precio público y no una tasa.

A través de las definiciones que establezca el ordenamiento positivo ordinario de que se trate. Este criterio, como se ve, es variable, pues va a depender de una legislación concreta.

A través de la configuración constitucional del deber de contribuir y del concepto de tributo: este criterio da relevancia al hecho de que el legislador no debe ser libre para establecer arbitrariamente la distinción entre tasa y precio público, pues de esa manera tendría la vía abierta para sustraer buena parte de los medios de financiamiento de los servicios públicos de los principios constitucionales propios de la materia tributaria. De este modo, si estamos ante servicios públicos de los que depende la satisfacción de necesidades constitucionalmente tuteladas -y en los mínimos de satisfacción que el régimen constitucional garantiza-, su financiamiento debe ser realizado con tributos y no con precios públicos, aunque ello contraría las definiciones del legislador o incluso tengan fuente sustancialmente contractual. Asimismo, si el ente público está dotado de los privilegios típicos del acreedor tributario, la figura debe

considerarse de naturaleza tributaria, para asegurarle así al ciudadano las garantías propias de lo tributario.

El artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que son tasas las que se cobran por servicios inherentes al Estado. A contrario sensu, serán precios públicos los que se cobren por servicios no inherentes al Estado.

Lógicamente, esta definición abre el problema interpretativo sobre qué debe considerarse inherente al Estado. En esa dirección, pienso que esta definición debe ser interpretada tanto aplicando el criterio del régimen jurídico en que se presta el servicio como apelando a una interpretación de la "inherencia" en clave constitucional.

De este modo, en principio, la contraprestación que se cobra por un servicio que se presta en régimen de Derecho privado, por tanto, a través de la vía contractual, y con la alternativa de ser también prestado por privados, será precio público y no tasa.⁷ Sin embargo, si el servicio satisface necesidades constitucionales básicas, o el ente público está dotado de privilegios propios del acreedor tributario y no de un acreedor privado, tales contraprestaciones deben estar sujetas al régimen propio de los tributos, al menos desde un punto de vista jurídico-constitucional.

Se discute, por otra parte, si la figura de la tasa admite que el servicio previsto en el hecho generador sea tan sólo potencial. El Código Tributario, en su definición del artículo 4, se pronuncia afirmativamente al decir que "tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o **potencial** de un servicio público individualizado en el contribuyente".

Esta postura parece en extremo discutible. En efecto, si se va a generar un tributo por un servicio que no se presta efectivamente al contribuyente, ello quiere decir que el tributo tiene un hecho generador que es independiente del beneficio particular que obtiene el contribuyente del servicio o del costo provocado por éste al prestarse el servicio. En tal caso, la diferencia sustancial con el impuesto pierde sentido.

También se plantea si característica esencial del hecho generador de la tasa es que forme parte de éste "la solicitud del servicio" del sujeto pasivo. No parece que sea ésta una característica esencial y, de hecho, el ordenamiento positivo nos da cuenta de un conjunto de tasas que no exigen para su generación que haya existido solicitud del sujeto pasivo. Es el caso, por ejemplo, de las tasas a que se refiere el artículo 87 del Código Municipal, ya mencionado, que deben pagarse aun por los usuarios que no **demuestren interés en** ello. Ahora, es preciso indicar que esta norma debe ser interpretada en el sentido de que regula la hipótesis de quien recibió el servicio sin haberlo solicitado, y no la de quien debe pagar a pesar de no recibir efectivamente el servicio. De lo contrario, estaríamos ante el problema ya discutido de si el servicio puede ser potencial y no efectivo.

Por último, valga señalar que la cuantificación de la tasa puede seguir diversos criterios y varía según el ordenamiento positivo. Así, ésta puede cuantificarse en función del costo efectivo del servicio o de su valor de mercado (costo más una cierta utilidad), estableciendo estos valores sea como límites

7 Este criterio de distinción plantea el problema de los servicios que se prestan en régimen de monopolio (en nuestro país, por ejemplo, las telecomunicaciones y los seguros) o sin alternativa (peaje en una carretera respecto de la que no hay una vía alternativa).

máximos, sea como límites mínimos. Así, por ejemplo, puede decirse que la tasa debe, al menos, cubrir el costo del servicio o, bien, que no debe sobrepasar el costo del servicio. Una opción respecto de esta alternativa la encontramos en el artículo 87 del Código Municipal, que establece que las tasas municipales se cuantificarán tomando en consideración el costo efectivo del servicio y un diez por ciento de utilidad para su desarrollo.

No obstante, si la tasa ha de regirse por el principio de capacidad económica, la fijación del costo efectivo del servicio como límite **mínimo** puede chocar con dicho principio. En efecto, ello sucedería si no se admiten exenciones o deducciones que atiendan ya no aun mero criterio relacionado con la ausencia de méritos del contribuyente en la percepción de beneficios producto de la actividad pública o en la provocación de costos, sino aun criterio relacionado con las necesidades constitucionalmente tuteladas.

2.5.1.4. La contribución especial:

Para comprender claramente la naturaleza de la contribución especial, conviene explicar la razón de fondo que, desde un punto de vista de justicia material, fundamenta su establecimiento.

Existe una serie de obras y servicios que hace la administración, que persiguen, en principio, un interés colectivo y, por tanto, sus beneficios se difunden en la colectividad sin que sea factible precisar e individualizar los beneficiarios. Sin embargo, estas obras, además de que generan un beneficio colectivo, producen un beneficio particular en determinados contribuyentes. Pues bien, la contribución especial 10 que busca es cuantificar ese beneficio.

Para corresponder a esta "ratio", normalmente los elementos que deben ser tomados en cuenta a la hora de fijar una contribución especial son:

1. Costo total de la obra.
2. Parte de la obra a financiar con impuestos y parte a financiar con contribuciones especiales.
3. Criterio de reparto entre los beneficiarios del porcentaje del costo total a financiar con contribuciones especiales.

Si analizamos, por ejemplo, los artículos 90 y siguientes del Código Municipal, nos encontramos con que se establece un procedimiento de fijación de las contribuciones especiales que únicamente toma en consideración los elementos 1 y 3, ignorando el 2, con lo cual obvia el hecho de que la obra producirá beneficios generales y difusos, además de los especiales. Ello hace que la contribución especial así definida se acerque al concepto de impuesto.

Como vemos, la contribución especial tiene un hecho generador que no consiste en la prestación de un servicio exclusivo al particular, sino en la **obtención** por parte de éste 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 que reportan, al mismo tiempo, beneficios colectivos o difusos.

Además, nótese que, a diferencia de la tasa, en la contribución especial no se grava la provocación del costo derivado de la provisión del servicio, que puede no involucrar un beneficio para el sujeto pasivo, sino necesariamente un beneficio derivado de la actividad pública.

2.5.1.5. Las contribuciones o exacciones parafiscales

Las exacciones parafiscales son figuras tributarias que tienen como característica esencial la de que, siendo prestaciones coactivas que inciden en los patrimonios de los contribuyentes, se separan sin embargo del régimen general u ordinario previsto para el sistema tributario. Las desviaciones pueden ser de diversa índole: que una figura tributaria haya sido establecida por una disposición de rango inferior a la Ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración Financiera, que no se integre en los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto determinado. Cualquiera de esas características conlleva -al decir de J.J. FERREIRO LAPATZAB la existencia de un circuito ingresos- gasto público distinto, paralelo, al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado.

La doctrina ha sido también unánime en denunciar que la parafiscalidad, por las desviaciones respecto del régimen general de los tributos que implica, trae indudables vicios o, cuando menos, riesgos de inconstitucionalidad, de variada índole (esto es, respecto de distintos principios constitucionales). Así, por ejemplo, puede tratarse de figuras que sirvan para evadir las exigencias del principio de reserva material de Ley. Igualmente, desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material, el riesgo básico de inconstitucionalidad que conllevan los elementos parafiscales es que, a través de ellos, se pretenda que tales prestaciones coactivas sustraídas a la riqueza privada no sean valoradas, junto con el resto de las figuras tributarias, a efecto de establecer un juicio de igualdad sobre la distribución de la carga en el sistema tributario.

El riesgo de lo anterior se hace más intenso con el apoyo de ciertas tendencias doctrinales que han tenido eco en nuestra realidad jurídica. Así, por ejemplo, en su pronunciamiento C-OBO-96, de 23 de mayo de 1996, la Procuraduría General de la República recoge la siguiente cita de A. CARRETERO PEREZ:

" Las contribuciones parafiscales reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, caras, etc. y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, de ahí el término de "parafiscalidad." También la diferencia se presenta no solamente en la forma, en cuanto a su pertenencia o no al presupuesto del Estado, como se ha indicado en las consideraciones anteriores, sino también se presenta otra sustancial ya que los tributos parafiscales "no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo...pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible, paga un impuesto. Entre ambos términos hay una zona difuminada; las ventajas que un grupo social encuadrado en el ámbito de acción de un ente administrativo puede obtener y este tipo de utilidad está compensada en la parafiscalización, contribuyéndose no por la capacidad económica, sino por la pertenencia a un grupo..."

Como puede verse, implícitamente se acepta como un rasgo intrínseco de una figura parafiscal el que se separe de principios constitucionales de justicia tributaria material, como la capacidad de pago o contributiva. Por esta vía, se termina aceptando, entonces, la legitimidad de una figura que grava no en función de la capacidad de pago ni en función de una ventaja individual obtenida, sino en función de la mera pertenencia aun grupo. De este modo, se abre el espacio para un conjunto de figuras tributarias alas que se les reserva el privilegio de no respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, sin que se

vislumbre un fundamento claro para ello.

Otra tendencia doctrinal de influencia en nuestra realidad jurídica es la que sostiene que, por definición, las exacciones parafiscales deben incluirse en la categoría de las contribuciones especiales. El pronunciamiento de la Procuraduría General de la República de reciente cita (C-080-96) se hace eco de la siguiente cita del autor argentino C.M. GIULIANI FONROUGE:

"...aceptada la clasificación tripartita de los tributos la para fiscalización se incluye en la categoría de las contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias y debidas a causa de beneficios individuales o grupales, derivados de especiales actividades del Estado. .."

Contra esta posición, y con base en argumentos a mi juicio mucho más claros y contundentes, la doctrina española ha destacado que la "exacción parafiscal", según los casos, puede asimilarse en sus elementos estructurales a una u otra de las figuras tributarias típicas, a saber, el impuesto, la tasa o la contribución especial. Tales argumentos siguen rigurosamente los criterios de distinción entre estas figuras, especialmente el relacionado con la presencia o no de una actividad estatal o pública que genere una ventaja individual en el contribuyente.

En ese sentido, el propio artículo 26, 2 de la Ley General Tributaria española establece que *"Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo."*

Comentando esta norma en relación con las cotizaciones a la seguridad social, sostiene el profesor C. ALBIÑANA⁹:

"Es cierto que esta definición permite clasificar las exacciones parafiscales según su analogía con los impuestos, las contribuciones especiales y las tasas, y que ninguna de estas categorías responde plenamente a la naturaleza económico-jurídica de las cotizaciones sociales. Pero éstas pueden ser catalogadas como exacciones parafiscales sin otra especificación, ya reserva de que la evolución de esta institución las asimile a los "impuestos" al perder toda relación cuantitativa con las contingencias en cada caso asumidas por la Seguridad Social respecto de los beneficiarios de sus prestaciones..."

Es decir, en este análisis de la naturaleza de las contribuciones a la Seguridad Social, el profesor C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA¹⁰, entiende que se trata de un recurso coactivo fronterizo al impuesto por "lo débil de la relación que guardan con las prestaciones a cargo de la Seguridad Social. El examen de cada uno de los regímenes de la Seguridad Social española pone de manifiesto que las cotizaciones guardan alguna vinculación con las contingencias de cada régimen -general o especial-, pero la conexión existente entre las prestaciones y el colectivo asegurado no permite considerar que las cotizaciones sociales sean análogas a cualquier categoría tributaria que no sea el impuesto."

⁹ Sistema tributario español y comparado, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 1992

¹⁰ principio della capacità contributiva, CEDAM, Padua, 1973, p.p. 64 55.

⁹

¹Op. cit,p.680)

En igual sentido se pronunciaba el profesor F. VICENTE-ARCHE" con insuperable claridad:

Manténía que la cuota de seguro social era *materialmente* un impuesto, y lo reafirmo ahora. Pero aún precisaré más: se trata de un impuesto especial, en cuanto está pensado para gravar a determinadas categorías de personas (los trabajadores por cuenta ajena y los dadores de empleo), y de un impuesto con destino determinado, pues su producto queda afectado a la financiación de seguros sociales (...). No creo, pues, que las cuotas de seguro social sean tributos *sui generis*, porque formalmente el Derecho positivo español las considera exacciones parafiscales con un régimen peculiar (...). Materialmente, en cambio, si responden a las notas que caracterizan al impuesto, y concretamente a los impuestos especiales y con destino determinado..."

Como se ve, es el divorcio entre el monto de la contribución y monto de la prestación lo que excluye la presencia de un verdadero criterio de beneficio o contraprestación (típico de las tasas y las contribuciones especiales en sentido estricto). De este modo, cuando una exacción o contribución parafiscal tenga estas características propias del impuesto y no de la contribución especial, no existe razón alguna para sostener que se trata de una figura subsumible dentro de la contribución especial.