

Las Categorías Tributarias en España y América Latina: Especial Consideración de las Cotizaciones Sociales

José María Pérez Zúñiga*

Resumen:

El concepto de tributo no es una cuestión pacífica, como demuestra un análisis de las constituciones y la normativa tributaria de España y los países de América Latina. Tampoco lo es el concepto de cotizaciones sociales, consideradas como una categoría tributaria (las contribuciones especiales) por el Modelo de Código Tributario para América Latina, pero no por la doctrina científica.

Abstracts:

The concept of tax is not a pacific question, since it demonstrates an analysis of the constitutions and the tributary regulation of Spain and the countries of Latin America. Neither it is the concept of social prices, considered as a tributary category (the special contributions) for the Model of Tributary Code for Latin America, but not for the scientific doctrine.

Palabras clave:

Tributo – Cotizaciones sociales – Contribuciones especiales – Financiación de los gastos públicos

Keywords:

Tax – Social prices – Special contributions – Financing of the public expenditures

Sumario:

1. Introducción: el concepto de tributo – 2. Las categorías tributarias en la normativa española – 3. Las categorías tributarias en la normativa de América Latina – 4. Conclusiones – 5. Bibliografía

* Ph.D y Doctor en Derecho por la Universidad de Granada (España). Profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

Abreviaturas más usadas:

CAr: Constitución de Argentina de 1994.
 CBo: Constitución de Bolivia de 2009.
 CBr: Constitución de Brasil de 1988.
 CCo: Constitución de Colombia de 1991.
 CCh: Constitución de Chile de 1980.
 CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
 CCr: Constitución de Costa Rica de 1949.
 CCu: Constitución de Cuba de 1976.
 CE: Constitución Española de 1978.
 CEc: Constitución de la República de Ecuador de 2008.
 CEs: Constitución de El Salvador de 1983.
 CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
 CGu: Constitución de Guatemala de 1985.
 CHa: Constitución de Haití de 1983.
 CHo: Constitución de Honduras de 1982.
 CMe: Constitución de México de 1917.
 CNi: Constitución de Nicaragua de 1948.
 CRd: Constitución de la República Dominicana de 2010.
 CPar: Constitución de Paraguay de 1992.
 CPan: Constitución de Panamá de 1972.
 CPe: Constitución de Perú de 1993.
 CPR: Constitución de Puerto Rico de 1952.
 CT: Código Tributario.
 CUr: Constitución de Uruguay de 1967.
 CVe: Constitución de Venezuela de 2014.
 F.J.: Fundamento Jurídico.
 IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.
 IS: Impuesto sobre Sociedades.
 LGT: Ley General Tributaria.
 MCTAL: Modelo del Código Tributario para América Latina.
 ss. Siguietes.
 STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
 TC: Tribunal Constitucional.
 TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

1. Introducción: el concepto de tributo

El concepto de tributo nunca ha sido una cuestión pacífica. Ni las Constituciones de los países América Latina ni la Constitución española definen las categorías tributarias. Sólo el artículo 239 de la Constitución de Guatemala se refiere

a los elementos esenciales del tributo, que necesariamente se regularán por ley, aunque no hace una definición de las categorías tributarias¹. Y tampoco el legislador ordinario las define en todos los países. Sí se definen o hay una referencia a ellas en la normativa de Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Perú y Venezuela, con las peculiaridades y, en algunos, casos, las deficiencias técnicas, que veremos a continuación. Sin embargo, sería muy útil –para el jurista y para el técnico, pero también para los ciudadanos– que existiera una homogeneidad en la utilización de los conceptos tributarios en todos los países de habla hispana a ambos lados del Atlántico.

2. Las categorías tributarias en la normativa española

En España no existía una definición legal de las categorías tributarias hasta redacción dada a la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Actualmente, el artículo 2 (“Concepto, clases y fines de los tributos”), define así las categorías tributarias, que tomaremos como referencia para poder clarificar conceptos:

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de 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.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

- a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización

1 Artículo 239 CGu.- *Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:*

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

- b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

De este modo, como explican Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero², no hay más tributos que los que son calificables, en atención a su régimen jurídico, como tasas, contribuciones especiales o impuestos. Y cualquier figura tributaria debe ser, coherentemente, subsumida dentro de una de estas tres especies. De ahí que la Disposición Adicional 1ª) LGT haya dispuesto que *las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica*. Como destacan estos autores, es muy importante la referencia en esta Disposición Adicional a las exacciones parafiscales, pues *con ello (la LGT) trata de ponerse fin a una historia, la de los denominados tributos parafiscales, caracterizada por una nota común a todos ellos: siendo tributos, se exigen por normas distintas de las que se aplican a los tributos, obviando sobre todo las exigencias del principio de reserva de ley y de los principios materiales de justicia tributaria*; algo que puede ocurrir, precisamente, si no existe para estas prestaciones patrimoniales de carácter público una regulación correcta.

También critican estos autores la no referencia en la definición de las categorías tributarias al principio de capacidad económica, pues la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español considera este principio como un elemento

esencial para construir el concepto de tributo. Así, citan la STC 193/2004, de 4 de noviembre: *desde una perspectiva estrictamente constitucional el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la ley (por todas, STC 276/2000, de 16 de diciembre, FJ 4º)*. Y añade: *En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressiva de capacidad económica*³.

Sin embargo, como ha explicado Lasarte Álvarez⁴, en contra de lo que pueda parecer en una primera aproximación, vamos a encontrarnos configuradas como tributos algunas prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas cuyos fines no son estrictamente recaudatorios (caso de los tributos con fines extrafiscales), mientras en otras ocasiones, inequívocas figuras tributarias desde una perspectiva dogmática, escapan de ese régimen jurídico (caso de las exacciones parafiscales, o de los precios públicos); o se someten difícilmente a sus principios (caso de las tasas en relación al principio de capacidad económica), o se rigen por disposiciones propias al margen del ordenamiento fiscal propiamente dicho (caso de las cotizaciones a la Seguridad Social en España que, sin embargo, están configuradas como tributos en buena parte de los países de América Latina). En palabras de Aguallo Avilés: *Semejante vocablo, empero –años de literatura científica así lo han demostrado–, no es más que una suma de signos, cuyo contenido dista mucho de ser preciso. Qué sea el tributo, por decirlo de otro modo, es, aún hoy, un interrogante que no siempre obtiene la misma respuesta*⁵.

Con todo, el tributo es un elemento que ha tenido que elaborar la ciencia jurídica, y así, jurídicos son los elementos caracterizadores que nos aproximan a su esencia. De las múltiples definiciones doctrinales, Lasarte Álvarez⁶ destaca las siguientes características:

2 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, José M., y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2014, pág. 72.

3 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, José M., y Casado Ollero, G., op. cit., págs. 66-67.

4 Lasarte Álvarez, J., Lasarte Álvarez, J., *Los tributos. Poder tributario. Principios de Justicia Tributaria*, en la obra colectiva: *Manual de Derecho Tributario*, coordinador: Sánchez Galiana, J. A., Comares/Dodeca, 2000., pág. 6.

5 Aguallo Avilés, A., *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 59.

6 Lasarte Álvarez, J., op. cit., pág. 6.

Son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas exigidas por un ente público. Es, por tanto, una obligación *ex lege*, es decir, impuesta por ley con independencia de la voluntad de quienes deben satisfacerla. Una vez realizado el presupuesto de hecho previsto por el legislador (en materia tributaria, el hecho imponible o generador como causa del nacimiento de la obligación tributaria) se produce la consecuencia jurídica de la obligación de pago en razón del mandato legal.

Dicha obligación legal encuentra su fundamento en la necesidad y el deber de financiar los gastos públicos (art. 4 CAr, art. 108.7 CBo, art. 95.9 CCo, art. 83.15 CEc, art. 135 CGu, art. 52.1 d CHa, art. 31.4 CMe, art. 75.6 CRd, art. 133 CVe, y art. 31.1 CE).

Se trata, por tanto, de una obligación patrimonial, pues la prestación consiste en la entrega al ente público correspondiente de una cantidad de dinero. No obstante, el ordenamiento permite excepcionalmente el pago en especie o la entrega de un bien.

Deben exigirse respetando los principios de justicia material en el tributo (arts. 4 y 16 CARg, art. 323.I CBo, arts. 145.10 y 150 CBr, art. 19. CCh, art. 363 CCo, art. 300 CEc, art. 243 CGu, arts. 109 y 351 CHo, art. 179 CPar, art. 243 CRd, arts. 316 y 317 CVe, y art. 31.1 CE), siendo la regla fundamental que cada cual pagará de acuerdo a su capacidad económica, pues es éste el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento del tributo.

En algunos casos, los tributos pueden perseguir además fines extrafiscales, alejándose de ese fin exclusivamente recaudatorio; persiguiéndose con ello que el sistema tributario colabore en la consecución de ciertos objetivos económicos y sociales recogidos en la Constitución en aras del interés general.

De estas características, la más importante es que se trate de prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas; pues si no lo son, tampoco son tributos, y no tienen por qué cumplir, entonces, los principios de justicia material que los informa

y que no tienen sólo un valor programático, sino fundamentalmente normativo. El problema, además, es que la utilización de otras figuras no tributarias puede desplazar el entramado tributario en la financiación del gasto público, y la función redistributiva que cumple⁷ o, al menos, debe cumplir, porque los principios tributarios (materiales y formales, de ordenación y de aplicación del sistema tributario), son los que aseguran el carácter solidario y redistributivo del sistema tributario, y los que garantizan que todos tengan acceso a las mismas prestaciones con independencia de su capacidad económica. De hecho, es doctrina mayoritaria⁸ la que considera que los principios materiales de justicia tributaria sólo se predicen de los tributos.

Nos encontramos, por tanto, en boca del TC, *ante prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* (STC 182/1997). Es tradicional atender a la conocida definición de Sainz de Bujanda: *Aquella obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir las necesidades del gasto público y que la ley hace nacer directamente de la realización de determinados hechos que la misma establece*⁹.

Las sumas así recaudadas se destinarán a la financiación de todos los gastos del Estado, sin afectación de concretos tributos a determinadas finalidades públicas salvo que excepcionalmente así lo establezca una ley. Siguiendo con Lasarte Álvarez, todo ello hace que el tributo se configure como una específica relación de Derecho Público en la que el Estado aparece como titular de un derecho de crédito por obra de la ley, procediendo a la exigencia de la correspondiente prestación en virtud del interés general, dotado de determinadas potestades en defensa de ese interés (la principal es la posibilidad de ejecución administrativa del crédito sin necesidad de acudir a la vía judicial en caso de incumplimiento¹⁰), frente a un obligado que debe avenirse al pago y que, ante dichas potestades, recibe la protección del derecho a través de la regulación legal de las mismas y de los procedimientos de actuación administrativa, configurándose como

7 Agulló Agüero, *Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, 80, 1993, págs. 550 y 551.

8 Por todos, citamos a Martín Delgado: *La tesis restrictiva que limitaría la eficacia del precepto a ordenar sólo la contribución a los gastos públicos mediante el sistema tributario, encuentra no pocos argumentos a su favor. En primer lugar, sería el resultado de una interpretación lógica, sistemática e histórica, ya que puede afirmarse que no fue otra la intención del legislador constitucional al recoger la tradición histórica a la que el artículo responde. Pero es que, además, la letra del precepto confirma esta conclusión, ya que, por una parte, alude a la "contribución" al sostenimiento de los gastos públicos, resaltando el aspecto tributario, y por otra, se refiere a la contribución "mediante un sistema tributario justo", lo que parece no dejar lugar a la duda. Martín Delgado, J. M., *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978*, Hacienda Pública Española, núm. 60, 1979, pág. 64.*

9 Vid Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1989.

10 El procedimiento recaudatorio en período ejecutivo es el instrumento del que se sirve la Administración tributaria para materializar el principio de autotutela que rige en sus actuaciones. Conforme a dicho principio, sin necesidad de que exista pronunciamiento judicial, la presunción de veracidad y legalidad de los actos de la Administración, permite su inmediata ejecutividad y ejecutoriedad. El acto de liquidación tributaria en cuanto acto administrativo, goza también de este privilegio. Eserverri, E., y López Martínez, J., *Temas prácticos de derecho financiero: parte general*, Aranzadi, Madrid, 1999, pág. 763.

un conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes que, claro está, pueden hacerse valer a través de los correspondientes recursos administrativos y judiciales.

3. Las categorías tributarias en la normativa de América Latina

Sin embargo, qué es un tributo tampoco es una cuestión pacífica en la normativa de los países de América Latina, donde se utilizan indistintamente los términos tributo, impuesto, gravamen, arbitrio, contribución, patente, licencia, derecho o regalía según el país al que prestemos atención, aunque los elementos básicos de las figuras tributarias coincidan con la legislación española y con las características expuestas.

Pero es importantes englobar estos ingresos en alguna de las denominaciones, ya que cada categoría implica un régimen jurídico con sus propias particularidades, que influyen tanto en su establecimiento como en los procedimientos de gestión y recaudación; independientemente de la calificación que el legislador le haya dado al ingreso, lo importante es atender a su verdadera naturaleza jurídica para averiguar a qué categoría corresponde¹¹.

3.1 Argentina

En la normativa argentina no hay una definición de tributo ni de cada una de las figuras tributarias. De hecho, la CAr utilizar el término rentas y contribuciones (artículos 5, 75, etc.), mientras que la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11683) sí emplea el término tributo, y las categorías (que no define) impuestos, tasas y contribuciones en el

artículo 130 de esta norma, mientras que en los artículos 18 y 112 hay referencias a cada uno de los impuestos¹².

3.2 Bolivia

Código Tributario Boliviano¹³:

ARTÍCULO 9°. (CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN)

I. Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

II. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales; y

III. Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas.

ARTÍCULO 10°. (IMPUESTO). Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación prevista por Ley, independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

ARTÍCULO 11°. TASA.

I. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo, cuando concurren las dos (2) siguientes circunstancias:

11 Eserverri Martínez, E.; López Martínez, J.; Pérez Lara, J.M.; Damas Serrano, A.; Manual Práctico de Derecho Tributario, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 67-68.

12 Artículo 112 Ley N° 11683: *Sin perjuicio de los preceptos contenidos en las leyes que establecen los gravámenes, las disposiciones de esta ley que no sean de aplicación exclusiva para determinado tributo rigen con relación al Impuesto a los Réditos; Impuesto a las Ganancias; Impuesto a las Ventas; Impuesto al Valor Agregado; Contribución de mejoras establecida por el artículo 19 de la Ley N° 14.385; Impuesto a las Apuestas en los Hipódromos de Carreras; Impuesto a los Combustibles Líquidos derivados de la destilación del petróleo; Impuesto para Educación Técnica; Recargo sobre petróleo crudo elaborado en el país; Impuesto a las Ganancias Eventuales; Impuestos Internos a los Tabacos, Alcoholes, Bebidas alcohólicas, Combustibles y aceites lubricantes y Vinos, Cubiertas y llantas macizas de goma, a los Artículos de tocador, Objetos suntuarios, Seguros, Bebidas gasificadas, Refrescos, Jarabes, Extractos y concentrados, y otros bienes; Impuesto sustitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes; Impuesto especial sobre el precio básico de cada localidad o entrada a salas cinematográficas; Impuesto a los Avisos Comerciales Transmitidos por Radio y Televisión; Impuesto a los Ingresos Brutos por Explotación del Servicio de Radiodifusión y/o Televisión; Impuesto Especial establecido por el artículo 56, inciso c) de la Ley N° 17.319; Gravamen a las utilidades provenientes de exportaciones agrícolas; Impuesto a la Venta de Valores Mobiliarios; Impuesto Adicional al Impuesto Interno a la Nafta; Gravámenes a la producción sobre la venta de cereales, semillas oleaginosas y lanas; Gravamen nacional de emergencia al parque automotor; Impuesto a los Incrementos Patrimoniales no Justificados; Impuesto a los Beneficios de Carácter Eventual; Impuesto a los Capitales; Impuesto a los Patrimonios; Impuesto a las Transferencias de Dominio a Título Oneroso de Acciones, Títulos, Debentures y demás Títulos Valores; Impuesto a los Beneficiarios de Créditos Otorgados por el Sistema Financiero Nacional y Gravamen extraordinario a la posesión de divisas. La aplicación de los Impuestos de Sellos, Derechos de inspección de sociedades anónimas, Arancel consular, Canon minero y Contribución sobre petróleo crudo y gas, se regirá por las leyes respectivas. Con relación a tales impuestos, el Administrador Federal de Ingresos Públicos ejercerá en lo pertinente las funciones que le confieren los artículos 7°, 8° y 9°, punto 1, incisos a) y b), del Decreto N° 618/97. Serán de aplicación con relación a los mencionados impuestos, las facultades de verificación que se establecen en esta ley. La aplicación del sobreprecio a los combustibles se regirá por la presente ley, facultándose al PODER EJECUTIVO NACIONAL para establecer las excepciones, aclaraciones o modificaciones que considere convenientes para adaptar a las características de dicho gravamen el régimen de esta ley.*

13 Ley N° 2492 (publicada en la Gaceta Oficial el 04.08.2003), cuyo Texto Ordenado a Diciembre 2004 fue aprobado por el Anexo N° 1 del Decreto Supremo N° 27947 (publicado en la Gaceta Oficial el 20.12.2004) y normas modificatorias.

1. *Que dichos servicios y actividades sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.*

2. *Que para los mismos, esté establecida su reserva a favor del sector público por referirse a la manifestación del ejercicio de autoridad.*

II. *No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual o la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.*

III. *La recaudación por el cobro de tasas no debe tener un destino ajeno al servicio o actividad que constituye la causa de la obligación.*

ARTÍCULO 12°. (CONTRIBUCIONES ESPECIALES). *Las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El tratamiento de las contribuciones especiales emergentes de los aportes a los servicios de seguridad social se sujetará a disposiciones especiales, teniendo el presente Código carácter supletorio.*

De estas definiciones, llama la atención la distinción entre la tasa (prestación de servicios o la realización de actividades sujetas a normas de Derecho Público individualizadas en el sujeto pasivo) de la patente (aprovechamiento del dominio público y autorización para la realización de actividades económicas); un supuesto que (en lo que se refiere a la autorización para la realización de actividades económicas), está regulado como un impuesto en la mayoría de los países de América Latina, donde existe el Impuesto sobre Patentes Municipales, que remite al Impuesto sobre Actividades Económicas español, y en el que la autorización para la realización de la actividad económica supone la conexión administrativa para la imposición.

Sin entrar a analizar esta cuestión extensamente, dado que, en el caso de Bolivia, la patente grava la mera autorización para la realización de actividades económicas (el criterio para pagar este Impuesto de Patentes en otros países, o el IAE en España), nos parece acertada su configuración como tasa. De hecho, el IAE y el Impuesto sobre Patentes Municipales son impuestos regresivos, pues, por su carácter censal, gravan el mero ejercicio de actividades económicas (artículo 78 TRLRHL), con

independencia de que se obtengan beneficios o pérdidas en un ejercicio concreto, lo que supone a nuestro juicio un supuesto de doble imposición con el IS, que, no obstante ha sido descartado por la jurisprudencia española por tratarse de dos hechos impositivos distintos (cifra de negocios en el IAE, renta de las sociedades en el IS), aunque se grave la misma capacidad económica.

Y pensamos que el esfuerzo de la jurisprudencia por justificar la existencia de estas figuras impositivas obedece a la necesidad de que todas las Administraciones cuenten con los ingresos suficientes para cumplir sus fines, lo que no justifica, sin embargo, a nuestro juicio, una mala práctica tributaria. Lo que hay que exigir al legislador es una mayor racionalidad y justicia del sistema tributario para cumplir así el mandato establecido en los textos constitucionales. Es lo que ha hecho Bolivia al regular esta figura como tasa por la autorización para la realización de la actividad económica desligando este hecho imponible de la obtención de beneficios por las empresas, que en el caso de Bolivia está gravado por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

3.3 Brasil

Código Tributario Nacional¹⁴:

Art. 3º Tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o signo que la represente, que no constituye sanción de acto ilícito, establecida por la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º La naturaleza jurídica específica del tributo es determinada por el hecho generador de la respectiva obligación, siendo irrelevantes para calificarla:

I- La denominación y demás características formales adoptadas por la ley;

II- El destino legal del producto de su recaudación.

Art. 5º Los tributos son impuestos, tasas y contribuciones de mejora.

Como vemos, se trata de una definición general de tributo, definiendo más adelante cada una de las categorías tributarias:

Art. 16. Impuesto es un tributo cuya obligación tiene por hecho generador una situación independiente de cualquier actividad estatal específica relativa al contribuyente.

Art. 77. Las tasas cobradas por la Unión, los Estados, el Distrito Federal o los municipios, en el marco

14 Ley Nº 5172 (publicada en el Diario Oficial de la Unión el 27.10.1966 y rectificadas en el del 31.10.1966). Los artículos que se reproducen han sido traducidos por el autor, que pide disculpas por los errores que haya podido cometer.

de sus respectivas competencias, tienen como hecho generador el ejercicio regular del poder de policía, o la utilización, efectiva o potencial, del servicio público específico y divisible, prestado al contribuyente o puesto a su disposición.

Parágrafo único. La tasa no puede tener base de cálculo o hecho generador idénticos a los que correspondan al impuesto ni ser calculada en función del capital de las empresas.

Art. 81. La contribución de mejora cobrada por la Unión, los Estados, el Distrito Federal o los municipios, en el marco de sus respectivas competencias, se establece para satisfacer el costo de las obras públicas que supongan la revaloración de bienes inmuebles, teniendo como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor que de la obra resulte para cada bien inmueble beneficiado.

En relación a esta normativa, Marcos Domingues¹⁵ destaca la opinión de Valdés Costa: *en la doctrina jurídica predomina la clasificación tripartida en impuestos, tasas y contribuciones, que es prácticamente unánime en Italia, España y América Latina*¹⁶, si bien explica que la Carta Magna brasileña considera tributos otras figuras financieras, como el préstamo obligatorio y la contribución parafiscal, cuya regulación constitucional es nítidamente tributaria. Para el autor, aunque la configuración de estas figuras como tributos es polémica, se inclina por considerarlos como tales, ya que pueden incluirse en la definición de tributo que hace el artículo 3 del Código Tributario Nacional, y *ambos son prestaciones pecuniarias, públicas y obligatorias, que no constituyen sanción de actos ilícitos, instituidas por ley, debidas con fundamento en la realización de hechos impositivos y cobradas por lançamento (acto administrativo vinculado). Conceptuamos la contribución parafiscal como el tributo debido a entidades paraestatales o fundaciones públicas por razón de actividades públicas especiales desarrolladas por ellas. Y préstamo obligatorio, el tributo pagado bajo promesa unilateral de su íntegra restitución*¹⁷.

Sin embargo, destaca a continuación que no son tributos con una categoría tributaria propia, sino que deben reconducirse a alguna de las definiciones a las que se refiere el código tributario, esto es, un impuesto, una tasa o una contribución de mejora: con ojos formalistas sobre la letra de las disposiciones mal redactadas de la Constitución, la jurisprudencia positivista del Supremo Tribunal

reconoce autonomía a estas contribuciones, pese a que, sin embargo, admita que sus hechos impositivos principales y sus respectivas bases de cálculo en nada difieren de los reservados a los impuestos, propiciando, así, innumerables fraudes materiales a la Constitución, como sucede con la retención de la participación de Estados y Municipios en la respectiva recaudación, lo que vulnera el pacto federativo de 1988, a la par que origina múltiples bis in idem tributarios que tornan caótico el hoy destrozado sistema tributario nacional brasileño.

*El destino específico de las contribuciones y la restitución de los préstamos obligatorios nada tiene que ver con su obligatoriedad, piedra de toque del derecho tributario. La contribución parafiscal y el préstamo obligatorio integran, así, el Sistema Tributario Nacional y se rigen, con algunas variaciones, por los principios generales del derecho tributario, como la igualdad, legalidad y tipicidad del hecho imponible. La Constitución asumió declaradamente el carácter tributario de las contribuciones parafiscales (art. 149 c/c el art. 146), ya secundado ahora por el Supremo Tribunal Federal (RE 138.284, Relator Carlos Velloso); la Suprema Corte (RE 111.954, Relator Oscar Corrêa) también revocó el Enunciado 418 de su Sumario para reconocer el carácter tributario de los préstamos obligatorios (RTJ, 126:330 y ss.)*¹⁸.

Creemos que es una concepción que no se aparta de la expuesta en relación al sistema tributario español, en cuanto a que, independientemente de su denominación, no hay más tributos que los definidos en la propia normativa: impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora y, siendo tributos, deben aplicárseles las garantías materiales y formales que las Constituciones de cada país propugnan.

3.4 Costa Rica

Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹⁹:

Artículo 4º- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

-Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

15 Marcos Domingues, J., Checa González, C., *Concepto de tributo... cit.*, pág. 582.

16 Valdés Costa, R., *Curso de Derecho Tributario*, Temis, 2ª. ed., Bogotá, 1996, pág. 87.

17 Marcos Domingues, J., Checa González, C., *Concepto de tributo... cit.*, pág. 583.

18 Marcos Domingues, J., Checa González, C., *Concepto de tributo... cit.*, pág. 583.

19 Ley N° 4755 (del 03.05.1971).

-Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

-Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Se trata de una redacción similar a la de la normativa brasileña y la de la LGT.

3.5 Ecuador

Código Tributario²⁰.

Sólo existe una referencia lacónica a las categorías tributarias en el segundo párrafo del art. 1 CT:

“Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora”.

Pero sí hay una referencia continuada a su establecimiento y aplicación en la CEc (artículos 120,132, 135, 165, 261, 285, 300, 301), en el propio Código Tributario (artículos 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8...) y en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) (artículo 172).

3.6 El Salvador

Código Tributario²¹:

Artículo 11.- Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige

con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Clases de Tributos. Artículo 12.- Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

-Impuesto. Artículo 13.- Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

-Tasa. Artículo 14.- Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

-Contribución Especial. Artículo 15.- Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión.

Es común en los países de América Latina esta referencia a las “contribuciones a la seguridad social”, aunque sería más acertado regularlas no como tributos, ya que no cumplen algunas de sus características generales (están afectos a un servicio público concreto, van a una caja única y no a los presupuestos generales, no tienen una naturaleza contributiva), sino como exacciones parafiscales. Aunque recordemos que la Disposición Adicional Primera de la LGT española reconoce la naturaleza tributaria de estas exacciones, pero las excluye de su ámbito de aplicación. La Disposición Adicional Segunda se refiere expresamente a los recursos públicos de la Seguridad Social: *Esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica.*

20 Cód. 2005-009. RO-S 38: 14-jun-2005.

21 Decreto N° 230 (publicado en el Diario Oficial N° 241 el 22.12.2000) y normas modificatorias.

El matiz nos parece importante, pues creemos que es un error resaltar la naturaleza tributaria de las exacciones parafiscales para, a continuación, referirse a una exacción parafiscal en concreto, como son las cuotas a la Seguridad Social, y excluir la aplicación de la normativa tributaria. Porque, si efectivamente se reconoce su naturaleza tributaria, tiene más sentido que se le apliquen las normas tributarias, que es precisamente lo que hace en El Salvador, como también en México, Perú y Uruguay, como veremos seguidamente.

Sin duda, para la inclusión en las legislaciones de estos países ha tenido mucha influencia el Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT que, después de definir en su artículo 12 la contribución especial, introduce el siguiente comentario: *En la definición adoptada se pretenden comprender todo tipo de contribuciones especiales, tanto la contribución de mejora como las contribuciones para la seguridad social, figura esta última cuya utilización se ha expandido en diversos países de América Latina, colocándose su aplicación en muchos casos a cargo de la Administración tributaria*²². Si se reconoce su naturaleza tributaria, debe exigirse en su aplicación los principios tributarios formales y materiales que son exigibles a todos los tributos, independientemente de su denominación.

3.7 Guatemala

Código Tributario²³:

Artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Artículo 10. Clases De Tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el

contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Como podemos apreciar, en la normativa guatemalteca se denominan "arbitrios" a los impuestos municipales, creados por una ley estatal (el artículo 239 CGu establece el principio de reserva de ley para la creación de impuestos, contribuciones y arbitrios), reservando el término contribución especial para lo que la mayoría de los países del entorno consideran tasas, y contribución por mejoras para los supuestos de incremento de valor de los bienes inmuebles del sujeto pasivo por la realización de obras públicas, lo que en España se considera contribución especial, y en la mayoría de los países del entorno contribución de mejoras. Estas diferencias terminológicas son muy comunes en la normativa de los países de América Latina, aunque se refieran a las mismas figuras tributarias. El problema se plantea cuando estas definiciones se aplican indistintamente a figuras tributarias y no tributarias, como veremos a continuación.

3.8 Honduras

Código Tributario²⁴:

Artículo 10. Impuestos, tributos o gravámenes son las prestaciones en dinero que el Estado exige a las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, sin estar obligado a una contraprestación equivalente.

Artículo 11. Contribución es la compensación que de conformidad con la ley debe pagarse al Estado, o a un ente descentralizado del mismo, con motivo de la prestación de un servicio.

Artículo 12. Tasa es la suma de dinero que el Estado o alguno de sus organismos descentralizados percibe por la prestación efectiva de un servicio público, a una persona determinada, natural o jurídica con la finalidad de recuperar su costo.

En este caso concreto, la definición de las categorías tributarias deja mucho que desear, pues utiliza como sinónimos los términos "impuestos, tributos o gravámenes", confundiendo el concepto tributo con una de sus categorías, el impuesto, la categoría

22 <http://www.ciat.org/>

23 Decreto N° 6-91 (publicado el 03.04.1991) y normas modificatorias.

24 Decreto 22-97 (publicado en La Gaceta el 30.05.1997) y normas modificatorias.

por excelencia, pero que en esta regulación pierde su sentido en relación a España y a los países del entorno latinoamericano.

Asimismo, la definición de contribución que hace el artículo 11 sí podría llevar a confusión, ya que parece referirse a los precios públicos, en cuanto servicios prestados por la administración en concurrencia con el sector privado, pues no especifica que se trate de un servicio público ni que se preste de manera monopolística, sino que puede prestarse por un organismo descentralizado; mientras que el artículo 12 define como tasa las contraprestaciones recibidas por la prestación de servicios públicos de manera monopolística, estableciendo además un límite, el llamado principio de equivalencia por el costo que supone a la Administración pública la prestación de dicho servicio. En el caso del artículo 11, nos estaríamos refiriendo a un precio público y, por tanto, a una categoría no tributaria, no contemplando el concepto de contribución especial por la realización de obras públicas.

3.9 México

Código Fiscal de la Federación²⁵:

Artículo 20.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando

se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 10.

Artículo 30.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

También son problemáticas las definiciones de código fiscal mexicano, que no utiliza el término tributo, sino "contribución", donde tienen cabida todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, incluso las contribuciones a la seguridad social, que siguiendo el Modelo del Código

25 Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.1981 y normas modificatorias.

Tributario de América Latina son definidas como ingresos de naturaleza tributaria. De hecho, de estas definiciones, sólo la primera, la del impuesto, no responde a una idea de contraprestación, a una relación sinalagmática.

Se definen como “derechos” los tributos por aprovechamiento especial del dominio público y por los servicios públicos que presta de manera monopolística la Administración (diferenciándolos de los productos, en el último párrafo, que vendrían a ser precios públicos por servicios prestados en concurrencia con el sector privado o por el aprovechamiento o enajenación del dominio privado), y no como tasas, añadiendo además el término “aprovechamiento” como una especie de cajón de sastre donde estarían englobados el resto de los ingresos que perciba la Administración por la prestación de servicios públicos que no tengan la consideración de derechos.

Por otra parte, se confunden los tributos con las sanciones, que no tienen naturaleza tributaria, pues obedecen a la realización de un supuesto de hecho distinto a la realización del hecho imponible y sus obligaciones accesorias (recargos), como es una infracción administrativa. A este respecto, señala el TC español, que puede servirnos de referencia: *precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones (es) que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin), ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente, para castigar a quienes comenten un ilícito* (STC 276/2000, de 16 de diciembre, FJ 4º).

3.10 Nicaragua

Código Tributario²⁶:

Art. 9. Tributos: Son las prestaciones que el Estado exige mediante Ley con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos, objeto de aplicación del presente Código se clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales.

-Impuesto: Es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga al pago de una prestación a favor

del Estado, sin contraprestación individualizada en el contribuyente.

-Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el usuario del servicio. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

-Contribuciones Especiales: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de determinadas obras públicas y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de dichas obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

-Otros Ingresos. Art.10. Son otros Ingresos, aquellos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales y los demás ingresos ordinarios no clasificados como Impuestos, Tasas o Contribuciones Especiales.

Como podemos apreciar, es una normativa casi coincidente con la española, salvo el último apartado referido a “otros ingresos”, convertida también en un cajón de sastre para los ingresos patrimoniales y otros ingresos públicos –a pesar de la referencia a que sean generados por el Estado en funciones ajenas a las que le son “propias de derecho público”, no dejan de ser ingresos públicos- no clasificados en alguna de las categorías tributarias descritas.

3.11 Perú

Código Tributario²⁷:

Norma II: Ámbito de aplicación

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

26 Ley No. 562 (publicada en La Gaceta N° 227 el 23.11.2005) y normas modificatorias.

27 Decreto Legislativo N°. 816 (publicado en el Diario Oficial Peruano el 21.04.1996), cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N°133-2013-EF. Edición 2014 (publicado en el Diario Oficial El Peruano el 22.06.2013).

Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.

Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

De la normativa peruana lo más destacable es la diferenciación entre arbitrios, derechos y licencias dentro de la categoría de tasa, atendiendo a su naturaleza sinalagmática: siendo arbitrios las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público; derechos las tasas por aprovechamiento del dominio público y la prestación de un servicio en régimen de derecho público; y licencias las tasas por autorización para la realización de una actividad para la que sea necesaria autorización administrativa.

Por otra parte, se establece el principio de equivalencia para estas prestaciones, y las aportaciones a la Seguridad Social se regirán por las normas tributarias, en lo que se refiere a su gestión y recaudación –se entiende– no definiéndolas como tributos, lo que resulta más correcto desde la ortodoxia jurídica que en otros países.

3.12 Uruguay

Normas Generales de Derecho Tributario Nacional²⁸:

Artículo 10.- (Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión.

Artículo 11.- (Impuesto).- Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Artículo 12.- (Tasa).- Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo.

Artículo 13.- (Contribución especial).- Contribución especial es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de actividades estatales; su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes.

En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Son contribuciones especiales los aportes a cargo de patronos y trabajadores destinados a los organismos estatales de seguridad social.

También puede llevar a confusión la legislación uruguaya, pues denomina de la misma manera las contribuciones especiales por la realización de obras públicas que las aportaciones a las Seguridad Social y, aunque sigan el Modelo

28 Título Único del Decreto Ley N° 14306 (publicado en el Diario Oficial el 29.11.1974) y normas modificatorias, vigente desde el 01.01.1975.

29 *Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, prestaciones sociales y demás actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación (artículo 12 MCTAL).*

del Código Tributario para América Latina²⁹, estas aportaciones deberían estar fuera de la concepción del tributo, pues su presupuesto de hecho es distinto, por lo que sería bueno que se distinguiera entre ambos conceptos.

3.13 Venezuela

Código Orgánico Tributario³⁰:

Como en el caso de Ecuador, en la norma venezolana sólo hay una relación de las figuras tributarias, relacionándolas con el ámbito de aplicación y la organización territorial del Estado:

Artículo 12. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1³¹.

4. Conclusiones

De las distintas definiciones en la normativa de los países latinoamericanos, podemos concluir que, salvo las peculiaridades mencionadas, el **impuesto** es la categoría tributaria por antonomasia en todas las legislaciones, tanto en España como América Latina (se utiliza en Bolivia, Brasil, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Honduras, México, Nicaragua, Perú, Uruguay y Venezuela): se paga porque se ha realizado un hecho indicativo de capacidad económica (sin contraprestación).

Por tanto, no requiere actividad administrativa, lo que le diferencia de las tasas y las contribuciones especiales. Su hecho imponible lo constituyen actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica; este hecho imponible ha de poner de manifiesto la capacidad contributiva (capacidad económica) del sujeto, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta; y habrá que atender a la naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Así, no puede haber tributo si no existe un hecho

que indique que el que lo ha realizado goza de capacidad económica.

Las **tasas** (concepto utilizado en Bolivia, que añade el término patente; Brasil; Costa Rica; Ecuador; El Salvador; Guatemala, que la denomina contribución especial; Honduras, que también la denomina arbitrio; México, que las denomina derechos; Nicaragua; Perú, que distingue entre arbitrios, derechos y licencias; Uruguay y Venezuela) son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público –local, autonómico o estatal; aunque en Guatemala, sólo se utilizan en el ámbito estatal-, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecte, o beneficien de modo particular al sujeto pasivo siempre que se den dos circunstancias:

- Que esos servicios no sean de solicitud voluntaria para los administrados (no lo será cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridas por el sujeto de la Administración sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante).
- Que esos servicios o actividades no se presten o realicen por el sector privado (sólo por el sector público).

Como podemos apreciar, mientras el impuesto se conecta con una situación de hecho manifiesta de capacidad económica, sin relación alguna con el ente impositor, el presupuesto de hecho de la tasa necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del Ente Público que se refiere a la persona del obligado: por ello, la realización del hecho por el administrado sin la colaboración de la Administración convierte esta figura en antijurídica y atípica; una actividad administrativa que se realiza, además, normalmente a instancia de parte.

Por lo que respecta a las **contribuciones especiales** o de mejora (término utilizado en Bolivia, Brasil, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala,

30 Publicado en la Gaceta Oficial Nº 37305 el 17.10.2001, y normas modificatorias.

31 Ámbito de aplicación:

Artículo 1. Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos.

Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio.

Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás ante la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes les atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercida por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía, que le son otorgadas de conformidad con la Constitución y las Leyes dictadas en su ejecución

Para los tributos y sus accesorios determinados por Administraciones Tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo.

México, Nicaragua, Perú, Uruguay y Venezuela), como se denominan en la mayoría de los países latinoamericanos, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Sin ahondar en la cuestión, diremos que de los impuestos se diferencian en que en la contribución especial hay siempre una actividad administrativa; y de la tasa, en que esta actividad administrativa está encaminada a la satisfacción de un interés general (sin perjuicio de que, al mismo tiempo, produzca un beneficio especial a determinadas personas). Aunque es un tributo que también es estatal y autonómico o regional, tiene más importancia en el ámbito de los municipios.

Por último, en El Salvador, México, Perú y Uruguay, la normativa regula las **aportaciones a la Seguridad Social** como una cuarta categoría tributaria, dentro de la categoría más genérica de contribuciones especiales, siguiendo las recomendaciones del Modelo del Código Tributario para América Latina de la CIAT (artículo 12 MCTAL). En este sentido, debemos recalcar el hecho de que si son consideradas prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria, deben serles de aplicación los principios formales y materiales de justicia que les son propios a los tributos.

Precisamente, las características de la parafiscalidad es que el coste de los servicios se imputa a los usuarios que deben pagar contraprestaciones que quedan fuera del sistema tributario, que están afectos a ese servicio, que no se incorporan a la caja única y que están excluidos de los presupuestos generales³². De hecho, a efectos estadísticos, las aportaciones a la Seguridad Social no se consideran dentro de los ingresos tributarios por la OCDE ni por CEPAL.

Como han explicado Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, *las denominadas exacciones parafiscales son prestaciones patrimoniales públicas que, pese a tener materialmente rasgos del tributo, se sujetan a un régimen jurídico distinto del que es propio de los tributos. Se trata, por lo general, de unos tributos cuyo nacimiento, aplicación y destino*

final –normalmente su producto recaudatorio se encuentra afecto a una finalidad concreta- presenta diferencias sustanciales con el régimen propio de los tributos. Diferencias que se concretan en una: tienen un régimen jurídico especial, que obvia las exigencias –materiales y formales- a que se sujeta el establecimiento de los tributos y gozan también de un régimen presupuestario distinto al producto recaudatorio de los tributos³³.

Y lo más importante, en lo que a los principios constitucionales se refiere:

Los tributos parafiscales representan una grave quiebra del Estado de Derecho. Vulneran los principios tributarios tradicionales, quebrando, además, todos los principios presupuestarios clásicos, ignorando las exigencias del principio de seguridad jurídica, al hurtar al ciudadano la disponibilidad de los medios clásicos para la impugnación de unas liquidaciones que, siendo materialmente tributos, recibieron una calificación distinta³⁴.

Pero parece claro que es el legislador quien, a la vista de los caracteres de cada servicio o actividad pública, elegirá el mecanismo de financiación que permita allegar los recursos necesarios para su prestación. Y si bien es cierto que dichos mecanismos estarán condicionados por los preceptos constitucionales –el papel de la reserva de ley como filtro y garantía de la exigencia de contraprestación *ad hoc* a los ciudadanos³⁵-, pese a los esfuerzos de la doctrina (desde la indivisibilidad del servicio público, hasta su esencialidad para los ciudadanos, pasando por la distinción entre servicios administrativos y servicios públicos económicos, entre otros³⁶), hemos de afirmar que es una facultad del legislador decidir el modo y la cuantía en que los ciudadanos deben contribuir a los gastos públicos.

Es, por tanto, una decisión política o de oportunidad. Y ello, pese a la existencia de servicios cuya prestación beneficia en especial a quien lo solicita (tasas y precios fijados por la administración), como lo contrario: servicios en que es difícil identificar al beneficiario (caso del alumbrado público). Esto no es más que la clásica distinción entre servicios *uti universi* y servicios *uti singuli*³⁷; es decir, servicios públicos divisibles –

32 Mateo Rodríguez, L., *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, pág. 341.

33 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, José M., y Casado Ollero, G., op. cit., pág. 95.

34 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, José M., y Casado Ollero, G., op. cit., pág. 96.

35 Villar Rojas, F. J., *Tarifas, Tasas, Peajes y Precios Administrativos, Estudio de su naturaleza y régimen jurídico*, Comares, Granada, 2000 cit. pág. 2.

36 Vid Martínez Jiménez, C., *Los precios públicos*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 19 a 31; y Simón Acosta, E., *Las tasas de las Entidades Locales*, Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 22 a 27.

37 Sobre esta distinción y, en general, sobre la posición jurídica del usuario, son clásicos los trabajos de Escribano Collado, P., *El usuario de los servicios públicos: precisiones acerca de su situación jurídica*, *Revista de Administración Pública*, nº 82, 1977, págs. 113 a 152; y Rivero Ysern, E., *La protección del usuario de los servicios públicos*, *Revista de Administración Pública*, 87, 1978, págs. 205 a 249.

aquellos en los que se puede asignar al ciudadano que los demande la parte alícuota que de ellos haya consumido, y servicios públicos indivisibles -aquellos cuyo consumo de ningún modo puede individualizarse, y cuyo coste debe, por tanto, ser soportado por toda la sociedad³⁸-.

Esto no significa, sin embargo, que se trate de sistemas alternativos, pues el mecanismo ordinario de contribución a los gastos públicos es el sistema tributario. Así, puede entenderse, tal y como señala Aguillo Avilés³⁹, que la CE (y entendemos que también las Constituciones de los países estudiados) prohíbe que la mayoría de las "cargas" públicas se sufragen mediante un sistema de precios, público o de cualquier naturaleza.

Pero, dentro de los tributos, son los impuestos las figuras tributarias (por no tener carácter sinalagmático) que exigen de una manera más clara la aplicación de los principios materiales de justicia tributaria, fundamentalmente, los de capacidad económica y progresividad como concreción del principio de justicia tributaria o equidad.

En un Estado de Derecho, la creación y exigencia de los tributos es objeto de regulación jurídica que debe atender a la protección del interés público y al respeto de los intereses individuales de los obligados a satisfacerlos.

5. Bibliografía

Aguillo Avilés, A., *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

Agulló Agüero, Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria, *Revista Española de Derecho Financiero*, 80, 1993.

Escribano Collado, P., *El usuario de los servicios públicos: precisiones acerca de su situación jurídica*, *Revista de Administración Pública*, nº 82, 1977.

Eseverri Martínez, E., López Martínez, J., *Temas prácticos de derecho financiero: parte general*, Aranzadi, Madrid, 1999.

Eseverri Martínez, E.; *Derecho Tributario. Parte General* (2ª edición), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

Eseverri Martínez, E.; López Martínez, J.; Pérez Lara, J.M.; Damas Serrano, A.; *Manual Práctico de Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

Flora, F., *Manual de Ciencia de la Hacienda*, traducción de la 5ª ed. Italiana, Tomo I, Madrid, 1918, pág. 174.

Lasarte Álvarez, J., *Los tributos. Poder tributario. Principios de Justicia Tributaria*, en la obra colectiva: *Manual de Derecho Tributario*, coordinador: Sánchez Galiana, J. A., Comares/Dodeca, 2000.

Lasarte Álvarez, J.; Ramírez Gómez, S.; Aguillo Avilés, A.; *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria. Sentencias, Autos y Comentarios*, Editorial Tecnos, Madrid, 1990.

Lasarte, J., Ramírez, S.; Aguillo, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990.

Marcos Domingues, J., Checa González, C., *Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España*, *Revista Direito GV*, Sao Paulo, Brasil, 2013.

Martín Delgado, J. M., *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978*, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.
Martín Queralt, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2006.

Martín Queralt, J., y Lozano Serrano, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990.

Martínez Jiménez, C., *Los precios públicos*, Civitas, Madrid, 1993.

Mateo Rodríguez, L., *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978.

Rivero Ysern, E., *La protección del usuario de los servicios públicos*, *Revista de Administración Pública*, 87, 1978.

Sainz de Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1989.

Simón Acosta, E., *Las tasas de las Entidades Locales*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

Valdés Costa, R., *Curso de Derecho Tributario*, Temis, 2ª. ed., Bogotá, 1996.

Villar Rojas, F. J., *Tarifas, Tasas, Peajes y Precios Administrativos, Estudio de su naturaleza y régimen jurídico*, Comares, Granada, 2000. 

38 Flora, F., *Manual de Ciencia de la Hacienda*, traducción de la 5ª ed. Italiana, Tomo I, Madrid, 1918, pág. 174.

39 Aguillo Avilés, A., op. cit., pág. 354.