



## Los tributos vinculados

**Mauricio A. Plazas Vega**

Consiliario y Profesor de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario

*Al ilustre profesor y jurista, Héctor Julio Becerra Becerra, ejemplo de consagración académica, modelo de labor profesional, viva expresión del hombre cristiano por palabra y obra, luz indiscutible del Derecho Tributario de Colombia.*

**S**UMARIO: *Introducción I. Las tasas 1. Definición; 2. Características de la tasa; 3. La naturaleza tributaria de la "tasa" como criterio fundamental para diferenciarla del precio; 4. Aspectos cuantitativos y de distribución de la tasa; 5. Naturaleza jurídica de los peajes y las contribuciones a las superintendencias; II. Las contribuciones especiales 1. Lo que debe entenderse por "contribución"; 2. La contribución por mejoras o por "valorización"; 3. Las contribuciones parafiscales; 4. Las contribuciones por servicios impuestos. -Bibliografía*

### **I. Introducción**

Uno de los temas que mayores controversias suscitan en la doctrina y en la jurisprudencia, con las más variadas y encontradas expresiones en las normativas de los diferentes países, es el de los que en términos generales pueden denominarse "tributos no impositivos" pero que preferimos designar, de la mano del agudo e inolvidable jurista latinoamericano Gerardo Ataliba, con el género "tributos vinculados".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Los planteamientos de Gerardo Ataliba, en esta materia, pueden observarse en su obra **Hipótesis de incidencia tributaria**, traducción de Roque García Mullin, Lima, Instituto peruano de Derecho Tributario, 1987, págs. 177 a 216. Para el tratadista brasileño, es necesario distinguir entre "tributos no vinculados" y "tributos vinculados", según la obligación de pagarlos halle su origen en hechos generadores que no corres-

La propia división tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, con frecuencia identificada en la doctrina con el nombre de "clasificación jurídica"<sup>2</sup>, ha dado lugar a un grado tal de controversia, que puede decirse que la única modalidad respecto de la cual no se discute su naturaleza tributaria autónoma es la de los "impuestos". Hay sectores de la doctrina que consideran que la "tasa" no tiene atributos propios que permitan identificarla como tributo independiente y llegan a sostener que es susceptible de encuadrar entre los impuestos o afirmar que ni siquiera ostenta naturaleza tributaria y simplemente constituye un "precio". Otros sectores, han esgrimido lo propio pero para cuestionar la tipología separada de las "contri-

buciones especiales" las cuales en muchos casos consideran factibles de clasificar como impuestos. Y no faltan las apreciaciones según las cuales la única modalidad admisible de "tributo" es el impuesto, como ocurre con las de Antonio Berliri o Enrico Potito, entre los italianos. Para Berliri, si bien las "tasas" interesan al derecho tributario no constituyen propiamente "tributos" porque no participan del elemento "coacción" que es inherente a las prestaciones impuestas por el soberano; y las "contribuciones o tributos especiales", por su parte, son realmente "impuestos" aunque su pago se exija únicamente a quienes resulten beneficiados con la acción estatal de que se trate.<sup>3</sup> Para Potito, ni las "tasas" ni las "contribuciones" tienen las carac-



pondan a actuaciones estatales o en actividades del ente público atribuibles al sujeto pasivo o que le generan beneficio. A su parecer, el impuesto es un "tributo no vinculado" porque "tiene como hipótesis de incidencia un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal". En este trabajo se acoge la denominación "tributos vinculados", pero no en el sentido que le asignara Ataliba sino en el de identificar las prestaciones propias de las "tasas" y "contribuciones especiales" como fruto de actividades estatales que, en el primer caso, se refieren al contribuyente, de modo individual y, en el segundo, le reportan beneficio; pero, en uno y otro, con la esencial característica de la destinación del tributo sufragado a financiar el costo de la actividad originaria. Sobre esas bases, para nosotros no es suficiente descartar la existencia de una "actuación estatal" a fin de identificar al impuesto, porque es posible que el mismo tenga como hecho generador actividades públicas que no entrañan ningún costo respecto del cual sea viable afirmar que la prestación tributaria se destina a financiarlo. Tal es el caso del "impuesto sobre el mayor valor de los inmuebles" que se examina en el capítulo sobre las "contribuciones especiales".

<sup>2</sup> Dos clasificaciones de los recursos del Estado suelen servir de referencia a los autores para abordar lo relacionado con los medios de financiación de la actividad pública: en primer lugar, la vieja referencia a los "ingresos de derecho público" y a los "ingresos patrimoniales", a la luz de la cual los primeros se caracterizan por derivar su existencia del "poder de imperio del Estado" expresado a través de la creación de tributos, en tanto que los segundos se proyectan en "precios" que no entrañan coacción alguna; y en segundo lugar, la "clasificación jurídica de los tributos" en "impuestos", "tasas" y "contribuciones".

<sup>3</sup> Véase a Antonio Berliri, *Principios de derecho tributario*, traducción de Fernando Vicente Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962, págs. 310 a 320. Como lo comenta el traductor, la tesis de Berliri fue contraria al pensamiento tradicional y, a la postre, se tradujo en la negación del género "tributo" como comprensivo de las "tasas", "contribuciones especiales" e "impuestos".

terísticas que se requieren para reconocerles una entidad independiente, motivo por el cual pueden clasificarse entre los “impuestos” o las “rentas parafiscales”.<sup>4</sup>

Para nosotros, la clasificación tripartita de los tributos no solo es viable sino indispensable para una apreciación verdaderamente integral y certera de este importante ámbito de la hacienda pública.

Y si para identificar el tema hemos acogido la terminología que nos legara Ataliba es por dos razones fundamentales: En primer lugar, porque al clasificar los tributos en “vinculados” y “no vinculados” se libera a las “tasas” y a las “contribuciones especiales” de la perniciosa tendencia a describirlas e identificarlas a manera de paralelo con los impuestos, como si fueran tributos de segundo orden, sin vida propia, factor este que ha conducido a la doctrina a referirse a materias de tanta trascendencia en el derecho tributario como la de la “obligación tributaria”, o su “causa”, en función de los impuestos y sin la menor consideración sobre su proyección en las especies tributarias

mencionadas. Y en segundo lugar, porque el “vínculo” de los ingresos provenientes de las “tasas” y “contribuciones” a determinadas y precisas actividades que desarrolla el Estado de manera directa o indirecta, unido a la contrapartida de servicio o beneficio que se comenta en las páginas siguientes, es un signo distintivo de gran importancia para hacer ver que la obligación tributaria puede obedecer simplemente al “poder de imperio” y al “deber de contribuir” pero también puede hallar su origen en actividades referidas al contribuyente, de manera individualizada y divisible, o en beneficios concretos e identificables que se generen por actuaciones estatales de interés colectivo.

Ha llegado a afirmarse que el “principio de capacidad contributiva”, de tan crucial papel en los impuestos, no es de recibo en los “tributos vinculados” los cuales siguen los lineamientos de otras ideas rectoras como son la “equivalencia”, en el caso de la “tasa”, o la “equivalencia” y el “beneficio”, en el ámbito de las “contribuciones”. Según ese criterio, serían impuestos los tributos que se



<sup>4</sup> Sus planteamientos, sin embargo, han sido rebatidos por un amplio sector la doctrina que repara en los inconvenientes de la verdadera sinonimia entre “tributos” e “impuestos”, a que arriba Potito, y en las peculiaridades que permiten reconocer en las “tasas” y “contribuciones” especies independientes de tributos que tienen similitudes y diferencias notorias entre sí y en relación con los impuestos. Véase, al respecto, a Franco Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, en el *Trattato di diritto tributario*, diretto da Andrea Amatucci, Padova, Casa Editrice Dott Antonio Milani, CEDAM, 1994, págs. 301 a 303. Para Potito las “rentas parafiscales” no son propiamente “tributos” si bien constituyen “prestaciones patrimoniales impuestas con fines fiscales” (“prestazioni patrimoniali imposte a fini fiscali”).

regulen desde la perspectiva de la "capacidad contributiva" y "tributos vinculados" los que simplemente consulten los principios de "equivalencia" o "beneficio".

Empero, la consulta o no de la "capacidad contributiva" no es un criterio suficiente para esclarecer los alcances de las diversas modalidades de tributos. Aun más, ni siquiera permite tipificar a los impuestos, en relación con los cuales, aun a pesar de las condiciones de justicia que debe informar su régimen, puede darse el caso de que no consulten la "capacidad contributiva" sin que necesariamente puedan calificarse de inconstitucionales, en especial en Cartas Políticas como la colombiana en las cuales se proclama la "progresividad del sistema" y no de cada una de sus partes.

Bien lo han advertido Eusebio González y Ernesto Lejeune al destacar que la "capacidad contributiva" puede servir de referencia a todas las especies de tributos, aunque de manera diferente en los impuestos que en las tasas y en las contribuciones.<sup>5</sup> Porque mal puede pretenderse que respecto de las actividades inherentes a los "tributos vinculados" el

Estado pueda hacer caso omiso de la potencialidad económica de pago de los destinatarios o beneficiarios de su gestión y establecer la obligación sustancial sin otra consideración que lo que el contribuyente reciba a cambio. En realidad, las legislaciones, en alguna forma, suelen establecer sistemas de subsidio o reparto de los tributos vinculados entre los contribuyentes en función de estratos socioeconómicos cuyas regulación y evaluación hallan su fuente precisamente en el "principio de capacidad contributiva".

La indudable necesidad de abordar el tema de este trabajo debe apreciarse también desde la perspectiva de lo que representan hoy las tasas y las contribuciones para la colectividad y, bueno es advertirlo, para la expresión municipal o local del Estado. En tal magnitud, que en los países en los cuales no se concede a las entidades territoriales la facultad de crear impuestos siempre se ha dejado a salvo, en las Cartas Políticas, la indispensable competencia para establecer "contribuciones especiales" o "tasas", como corresponde al ámbito municipal o local que, por lo general, es propio de los tributos vinculados.<sup>6</sup> En los restan-



<sup>5</sup> Véase a Eusebio González y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, págs. 194 a 196.

<sup>6</sup> A manera de ejemplo, cabe citar la Constitución Política de Perú, de 1993, en cuyo artículo 74 se advierte que "los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir tasas o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y dentro de los límites que señala la ley".

tes sistemas tributarios, la atribución de crear tributos en general, aun dentro de los lineamientos previstos en la ley, involucra a los "tributos vinculados".

A lo cual cabe agregar que en muchos casos pueden concurrir, respecto de una misma actividad o alrededor de ella, diversas modalidades de tributos o tributos y precios. Así ocurre, para citar dos ejemplos de común ocurrencia, con la concurrencia de "tasas" e "impuestos" con motivo del registro de actos o documentos en oficinas públicas, con fines de publicidad y efectos respecto de terceros, o con las prestaciones originadas en contratos de concesión de los cuales el Estado deriva "regalías" o "participaciones", las cuales pueden entrañar "licencias", "patentes" o "servicios administrativos" cuya naturaleza de "tasa" es ostensible. Sobre la actividad de registro de actos y documentos suelen liquidarse "tasas", denominadas "derechos" que cumplen con las características propias de esta modalidad de tributo; pero además las normativas tienden a crear impuestos que tengan como hecho generador la

celebración de un negocio o la ocurrencia de un acto sometido al "registro", cuyo producto no necesariamente se destina a financiar el costo del servicio<sup>7</sup>, motivo por el cual no se liquidan en función de la actividad estatal correspondiente sino del valor del acto o documento de que se trate. En lo que toca con la concurrencia de "tasas" y "precios" con motivo de la ejecución de contratos celebrados con el Estado, el número 3 de la sección sobre "tasas", de este trabajo, se ocupa en detalle, para hacer ver que no necesariamente la naturaleza de "precio" que cabe asignar a la prestación contractual a cargo del concesionario o licenciatario es susceptible de hacer extensiva a otras prestaciones que le imponga el Estado para que pueda cumplir sus compromisos.

Y, en definitiva, muchas otras consideraciones concurren para hacer ver que la necesidad de un estudio sobre esta materia es inaplazable: la privatización de los servicios públicos, en virtud de la cual muchas de las actividades que otrora realizara el Estado como "inherentes" a su existen-



<sup>7</sup> Coincidimos, en ese aspecto, con los planteamientos de Augusto Fantozzi y Franco Fichera, de Italia. Véase a Augusto Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, Unione Tipografico Editrice Torinese, UTET, 1998, págs. 777 a 793. Véase también a Franco Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, ed cit, págs. 315 y 316. En el mismo sentido se pronunció A. D. Gianninni al advertir que en los ordenamientos positivos pueden existir "algunas formas complejas de tributos en las que un impuesto aparece unido a otra de las dos mencionadas especies de prestaciones obligatorias (las "tasas" y las "contribuciones especiales"), y más frecuentemente a una tasa". Y como ejemplo típico de esa concurrencia cita el del registro de actos o documentos. Véase a Achille Donato Gianninni, *Instituciones de derecho tributario*, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 52 a 54.

cia son emprendidas hoy por los particulares en forma independiente o en asociación con el ente público; la proliferación de tributos sectoriales por su origen y por su destino, fruto de la cual los países, y entre ellos Colombia, experimentan un desarrollo insospechado de las llamadas “rentas parafiscales”; la enorme importancia de la “contribución de mejoras”, o “por valorización”, y su concurrencia con el que no dudamos en calificar como “im-

puesto a la plusvalía inmobiliaria”. Temas como esos, cuya trascendencia no admite reparos, ponen de presente la necesidad de una apreciación actual sobre las “tasas” y “contribuciones”. Tal es el propósito de este escrito, aunque sólo llegue a constituir un punto de partida para que nuestro pensamiento financiero y tributario agregue a sus justificadas reflexiones sobre los impuestos un interés inaplazable por los “tributos no impositivos”.

## I. Las tasas

### I. Definición

Largo ha sido el camino para que las “tasas” tengan reconocimiento como tributos independientes, con peculiaridades propias que permiten diferenciarlas de los impuestos y las contribuciones especiales. A tal punto, que en sus primeras etapas, cuando los “tributos vinculados” eran insignificantes, se les identificaba como

una subespecie de “impuestos indirectos”.<sup>8</sup>

Hay legislaciones como la mexicana en las cuales la denominación *tasa* ha sido reemplazada por el término *derecho*. Por otra parte, autores de reconocida autoridad, como Einaudi, han optado por desechar la referencia a este tipo de ingresos en forma separada e identificable como una mo-

<sup>8</sup> Véase, al respecto a, Achille Donato Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, ed cit, págs. 44 y 45. El ilustre tributarista italiano advertía en su obra sobre la promiscuidad con que se utilizaban los términos “impuesto”, “tasas” y “tributos” en las leyes hasta las primeras décadas del siglo XX. Era común que se identificaran como “tasas” verdaderos “impuestos”, o lo contrario. Y aun hoy ocurre, aunque con menos frecuencia, que las leyes utilicen denominaciones equivocadas para aludir a ciertos tributos, muchas veces con claros objetivos políticos o de estrategia que, sin embargo, no puedan pasar desapercibidos por los jueces constitucionales cuando hayan de pronunciarse sobre su sujeción a la Carta Política. A manera de ejemplo, cabe mencionar la práctica, por fortuna en decadencia, de identificar como “tributos vinculados” (“tasas” o “contribuciones especiales”) verdaderos impuestos.

alidad de los ingresos públicos debido a que, en su opinión, las diversas especies que reviste pueden considerarse refundidas en los impuestos, en los precios públicos o políticos o en las contribuciones especiales<sup>9</sup>.

Un importante sector de la doctrina, liderado en un comienzo por Berliri, quien posteriormente reconocería la naturaleza obligacional del tributo, y también por Antonini, Pugliatti y Mayer, a su turno, ha llegado a sostener que las "tasas" no son propiamente "tributos" sino "cargas" entendidas como obstáculos o condiciones que el Estado impone a los administrados para ejercer determinadas actividades. Según su criterio, es preciso distinguir entre la "prestación debida" característica del impuesto, y la "prestación necesaria", propia de la "tasa", de lo cual se desprende la naturaleza de "obligación" del "impuesto" y de "carga pública" de la "tasa". En

ese orden de ideas, mientras el impuesto halla su origen en la ocurrencia del hecho generador, en una relación de efecto a causa, la tasa precede a la actividad en que tiene su fuente. En el primer caso, ocurrido el acontecimiento imponible surge la obligación de pagar el tributo; en el segundo, en cambio, el pago de la tasa es una condición para que pueda desarrollarse determinada actividad.<sup>10</sup>

No nos parece aceptable esa concepción ni desde el punto de vista del derecho de la hacienda pública, ni desde la perspectiva de lo que cabe identificar como propio de las obligaciones. Lo primero, porque ni en la hacienda moderna, ni en la postmoderna, sustentadas como están en un compromiso ineludible del individuo con el Estado, es admisible aludir a "cargas" que afecten su libertad y, en su lugar, lo pertinente es la referencia, a un "deber" fundamental de "contribuir" tanto a la



<sup>9</sup> Véase al respecto a Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1962, págs. 259 y 260.

<sup>10</sup> Véase al respecto a Matias Cortés, *Ordenamiento tributario español*, Madrid, edit. Civitas, 1985, págs. 214 a 215, obra en la cual el tratadista español sostiene la naturaleza obligacional de la "tasa". Es de destacar que en la doctrina alemana suele hacerse referencia a las "cargas públicas" como un género del cual participan los "tributos", género que, en términos de Heinrich Wilhelm Kruse, puede comprender las siguientes modalidades: "cargas generales", "cargas preferentes" y "cargas asociativas". Las primeras, a juicio de Kruse, se establecen sin consideración a ventajas especiales, como ocurre con los impuestos o el servicio militar. Las segundas, son compensatorias de especiales ventajas o beneficios, como ocurre con las "tasas", las "contribuciones especiales" o "el deber de limpieza de calzadas por los vecinos". Las terceras, son "cuotas o cargas naturales de los miembros de la agrupación pública". Véase a Kruse, *Derecho tributario*, traducción de Perfecto Yebra Martul Ortega, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, págs. 60 a 72. Razones vinculadas con la evolución de la hacienda pública y la naturaleza de la relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y el Estado, tanto en los impuestos como en las tasas y contribuciones, según puede apreciarse en este mismo texto, nos permiten disentir de los planteamientos de Kruse porque, en todos esos casos, nos encontramos ante verdaderas obligaciones.

financiación del gasto público como a las actividades de interés colectivo. Lo segundo, porque la relación jurídica que vincula al sujeto pasivo con el Estado, en el caso de la tasa, entraña una verdadera "prestación debida" la cual, bueno es advertirlo desde ya, supera el estrecho ámbito de las "licencias" o "permisos" que otra representación los más significativos hechos generadores de este tributo, y se hace extensiva hoy a numerosas actividades que trascienden el simple alcance de "condiciones para actuar". Todas ellas suelen implicar débitos del Estado al contribuyente y del contribuyente al Estado, por lo que toca con la actividad solicitada o provocada por el contribuyente y la suma que el mismo sufraga a título de contraprestación.

Y si en la propia consideración de la tasa como una especie independiente de los ingresos públicos las opiniones no son unánimes, resulta obvio y justificado que en los casos en los cuales se ha aceptado su calificación autónoma la doctrina presente las más variadas opiniones, todo lo cual ha hecho decir a Pugliese, con indudable razón:

"Pocos son los campos de la ciencia de la hacienda, del derecho financiero y del derecho administrativo, en los que estén presentes disidencias e incertidumbres más vivas que en el ámbito de las tasas."<sup>11</sup>

En el mismo sentido, Calvo Ortega, ya en nuestro días, afirma, con razón, que la "tasa" es la institución "más atormentada del derecho tributario".<sup>12</sup>

El Modelo de Código Tributario para la América Latina (MCTAL), se refiere al ingreso público en comentario en los siguientes términos: es "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente". Y agrega que "su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación". Así mismo, establece que "no es tasa la contraprestación de servicios no inherentes al Estado".<sup>13</sup>

En la definición, se atienden buena parte de los planteamientos del tratadista uruguayo Ramón Valdés Costa en el sentido de reconocer la naturaleza de *tasa* a los tributos retributivos de servicios meramente potenciales y predi-

<sup>11</sup> Cita de Francisco Javier Pedroza C., "Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos", ponencia para las Decimoquintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Caracas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 276.

<sup>12</sup> Rafael Calvo Ortega, *Derecho tributario*, Madrid, Civitas, 1998, pág. 141.

<sup>13</sup> *Modelo de Código Tributario para América Latina* OEA/BID, 1989. Así mismo, véase a Sergio Francisco De La Garza, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, S.A., 1986, pág. 321.



car, como condición insalvable para la configuración de esa clase de ingresos, el hecho de que los recursos que reportan no pueden ser destinados a fines ajenos al servicio.<sup>14</sup> Una y otra ideas han sido cuestionadas por hacendistas como Héctor Villegas porque, a su juicio, es consustancial a la tasa la naturaleza contraprestacional del pago que efectúa el contribuyente y porque el tributo lo es esencialmente en función del recaudo y no de su destinación. Con ese criterio, el tratadista argentino propone una definición más genérica cuya transcripción en este acápite obedece al objetivo de presentar algunos planteamientos doctrinarios sobre el concepto de tasa en forma precedente a nuestra definición:

“Es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad directamente relacionada con el contribuyente”.<sup>15</sup>

A la postre, las dos definiciones transcritas admiten algunos reparos, como los siguientes:

En primer lugar, la identificación del tributo de que se trate como

“tasa” en función del destino de los recursos hasta el punto de desconocer su condición de tal por el hecho de que en alguna proporción lo pagado por el contribuyente se destine a fines extraños a la financiación de la actividad estatal originaria, debe entenderse con un criterio amplio, vinculado a la operación integral de la empresa y al conjunto de sus “entradas” y “salidas” de recursos los cuales, considerados a nivel particular o individual, pueden tener un destino diferente. Tal puede ser el caso de los impuestos que deba sufragar la entidad o empresa de servicio público, los cuales se agregan a la unidad de caja presupuestal y se destinan, de modo global, a los fines de la hacienda.

No puede negarse, en todo caso, que el destino en comentario es distintivo de la “tasa” y permite diferenciar esta modalidad de tributo en relación con el impuesto. En la tasa, en efecto, la suma sufragada por el contribuyente constituye un ingreso correlativo de la entidad que realiza la actividad originaria, en tanto que en el impuesto representa un ingreso de tipo general que se agrega al conjunto de recursos de la hacienda pública, aunque, salvedad



<sup>14</sup> Una opinión semejante, partidaria de considerar la simple contraprestación potencial como característica de la tasa, puede observarse en la obra de José María Martín intitulada *Introducción a las finanzas públicas*, Buenos Aires, Depalma, 1987, pág. 192.

<sup>15</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984, pág. 96.

hecha de las restricciones constitucionales en esa materia, pueda estar comprometido, ya en el momento del gasto, con un destino específico. El recurso que representa la "tasa", primero es ingreso de la entidad que realiza la actividad gravada y posteriormente se convierte en gasto o inversión o, como ya se anotó, en fuente de pago de tributos a cargo de la entidad. Con esa salvedad, cabe aceptar que la tasa tiene su condición de tal en cuanto constituya un ingreso correlativo de la entidad que realiza la actividad; ingreso que, en ordenamientos como el colombiano, tiene como factor financiero de referencia el costo que en general implica la prestación del servicio a los usuarios, pero no hasta el extremo de que pueda negarse la condición de tasa por el hecho de que la entidad que desempeña la labor originaria del tributo obtenga utilidades. De lo que se trata, en estos casos, es de advertir que la tasa, a diferencia de la "contribución especial" gira alrededor de la contraprestación divisible referida al contribuyente y solicitada por él, y no del beneficio que pueda reportar el destinatario de una actividad de interés público que se le impone, y procura, por consiguiente, asegurar la continuidad y la suficiencia en la prestación del servicio mediante la consolidación de empresas que estén en capacidad de hacerlo.

De hecho, la naturaleza tributaria de la "tasa" protege a los contribuyentes del abuso de las autoridades, amparadas en monopolios legales o de facto para sus actuaciones, porque las somete a la "reserva de ley" y, de esa manera, les impide fijar el importe del tributo en la suma que a bien tengan. En ese orden de ideas, debe ser el legislador quien determine los alcances del vínculo de los recursos provenientes de la "tasa" con el costo del servicio o actividad, con un criterio de "razonabilidad" que tenga en cuenta lo que implica el principio de "reserva de ley" para la seguridad y garantía de los contribuyentes. Para ello, como se advierte en las páginas de este escrito que se relacionan con el "método", la "forma" y el "sistema" que deben orientar al régimen de determinación del importe por pagar, puede establecer directamente la tarifa o delegar esa función a las autoridades administrativas. Y si la ley en cuestión no fija, con la precisión necesaria, los parámetros para establecer la tarifa o permite o consagra reglas que hagan viables utilidades desproporcionadas, al amparo del abuso sobre los administrados, de manera que se desnaturalice el tributo, su destino no podrá ser otro que la inexequibilidad por violación de la Carta Política. Lo que no se puede admitir es que,

en presencia de situaciones como esa, la conclusión sea simplemente que nos encontramos ante un "precio", y no ante una "tasa", porque tan curioso razonamiento conduciría a que no hubiera consecuencias para la violación de la Constitución Política y el abuso del Estado. Porque pretender que la ley de que se trate es inexecutable porque pueda darse el caso de que la empresa de servicios públicos genere utilidades sería en extremo relativo y dependería de lo que ocurriera a lo largo de su operación. Mas lo que sí es viable es que la Corte Constitucional, en caso dado, declare inexecutable las normas que, por su amplitud o su expresa regulación, puedan dar lugar a las hipótesis de abuso que aquí se comentan, para lo cual tendrá que examinar el contexto de la ley y reparar en las diferentes condiciones y limitaciones que tenga previstas para la seguridad de los contribuyentes. En lo que atañe a la participación que le corresponda al ente público, por ejemplo, las utilidades de que se trate deben destinarse a la misma actividad originaria, para fortalecer y consolidar el servicio y hacerlo extensivo en condiciones más favorables a los contribuyentes de menores recursos, o para incrementar los derechos o cuotas del Estado en el conjunto empresarial.

En segundo lugar, el hecho de que el tributo en cuestión se origine

en una actividad del Estado que se relaciona con el contribuyente, no es suficiente para que nos encontremos en el ámbito de la "tasa". Es menester, además, que corresponda a un pago destinado a financiar esa misma actividad, si bien el destino no necesariamente tiene que agotarse en esa financiación. En este sentido, discrepamos de la tesis del profesor Valdés Costa, según la cual lo que tipifica al impuesto, dentro del conjunto de recursos tributarios, es el hecho de que no halla su origen en una actividad del Estado referida al contribuyente. Lo cierto es que el legislador, como titular del poder tributario, puede establecer que el hecho generador del impuesto sea una actividad del Estado sin que, por tal motivo, pueda afirmarse que la prestación impositiva es una "tasa" y no un impuesto. Tal puede ser el caso del "impuesto al mayor valor inmobiliario", llamado "a la plusvalía", generado como consecuencia del incremento en el valor de un inmueble que se deba a una simple acción urbanística que ejecute o disponga el Estado (vgr. La reclasificación de una zona geográfica de la categoría de rural a la de urbana). La acción urbanística, como tal, entraña una "actividad" del Estado; pero no tiene un costo susceptible de financiar con la "tasa" o la "contribución".

En tercer lugar, vincular la concepción de la "tasa" a una actividad estatal, como lo hace Villegas, y llegar al extremo de afirmar que sólo hay "tasa" cuando el servicio o actividad de que se trate es inherente al Estado, en el sentido de no ser posible ni imaginable que lo ejecuten los particulares, implica desatender el hecho de que las actividades de interés público o colectivo susceptibles de financiar con la "tasa" pueden ser realizadas con la colaboración del sector privado. Más aún en momentos como los actuales, en los cuales es frecuente que el Estado acuda a convenir con particulares para acometer actividades de interés público a través de "colaboraciones empresariales", "concesiones", "contratos de asociación" u otros mecanismos análogos. Mal puede pretenderse que en actividades como esas la prestación a sufragarse sea "precio" o "tasa" según la naturaleza privada o pública de la entidad destinataria de la suma que sufraguen los usuarios. Es de anotar, en este aspecto, que la jurisprudencia en Colombia ha sido enfática en reconocer que puede haber "tasa" aun en el caso de que la destinataria sea una entidad del sector privado. Así, en la sentencia C-144, del 25 de abril de 1993, la Corte Constitucional dijo lo siguiente: "La circunstancia de que un servicio o función, en los términos de la ley, se des-

empeñe por un particular, no impide que el legislador sujete dicha actividad o servicio a un sistema tributario de tasa, máxime si éste resulta ser el único, adecuado e idóneo para ese propósito. En este evento, la determinación de la tarifa puede revestir un cierto grado de complejidad técnica que no haga aconsejable su inmediata fijación por el legislador, a lo cual puede igualmente sumarse la inconveniencia política (un particular que participe en la elaboración de la norma tributaria que grava a otro particular) y ética (conflicto de interés en cabeza de quien determina la tarifa y recibe el ingreso correspondiente a la misma) de librar su determinación al particular que crea el servicio".

Razonamiento al que cabe agregar que lo usual en los convenios de colaboración empresarial a que acude el Estado para procurar la eficiencia y la eficacia en la prestación de servicios originarios de "tasas" es que la suma que sufraguen los contribuyentes se distribuya entre el Estado y el empresario privado que integran el conjunto sin que por ello sea factible, y ni siquiera imaginable, que la porción correspondiente al ente público es "tasa" pero lo que pertenece al asociado no. Y pretender que el ingreso es en su totalidad del Estado, a título de "tasa" y que la proporción que le corresponde al asociado es un cos-

to a cargo del ente público no pasa de ser un artificio que, como tal, desconoce la realidad jurídica y económica de la operación. Porque lo cierto es que el ingreso es uno solo, distribuido entre los integrantes del conjunto, aunque la normativa de que se trate asigne la titularidad jurídica del servicio público en cabeza del Estado, con el fin de ofrecer condiciones mínimas de seguridad a los usuarios. En este último caso, el hecho de que la responsabilidad por el servicio se radique en el ente público, no significa que el ingreso sea solo suyo porque, como se dejó expuesto, corresponde a los diversos integrantes de la colaboración empresarial.

En cuarto lugar, se echa de menos en las definiciones transcritas una precisión en torno al hecho de que si bien es claro que en el ámbito de la "tasa" el contribuyente obra en un contexto de coacción interna y externa porque, en realidad, no tiene libertad de elegir entre utilizar y no utilizar el servicio de que se trate, no es menos cierto que el despliegue de la actividad en su beneficio depende de su petición o solicitud. Ese es uno de los criterios de referencia más importantes para distinguir las "tasas" de las "contribuciones especiales" porque, como se comenta en el capítulo siguiente, en estas últimas la gestión de interés público ori-

ginaria del tributo no depende, en absoluto, de la solicitud del contribuyente.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, y al amparo de las explicaciones que se formulan a continuación, proponemos la siguiente definición de la "tasa".

"Es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante ser indispensable e inevitable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate".

Veamos a continuación cada uno de los apartes de la definición, hecho lo cual examinaremos algunos de los planteamientos sobre las características de la "tasa" que se encuentran en la doctrina, y ahondaremos en algunos temas de particular interés, como son los relacionados con las diferencias entre "tasas" y "precios" y la naturaleza y elementos distintivos de los "peajes":

En primer lugar, la "tasa" es una prestación tributaria porque re-

presenta una de las tres especies que integran el género "tributos", en razón de su origen *ex lege* y del ámbito de coacción a que se someten quienes la sufragan, solo explicable por el poder de imperio que le da origen. Si bien los usuarios de algunos de los servicios o explotadores de los bienes materia de la "tasa" pueden tener que suscribir un contrato que regula en alguna forma la actividad de que se trata, el ámbito de coacción y no de libertad en que se encuentran quienes sufragan el tributo permite concluir que la obligación es *ex lege*, aunque para su consolidación la fuente legal concorra con el contrato. No compartimos, en este aspecto, aclaraciones como la del Código Tributario del Perú, según la cual "no es tasa lo que se recibe por un servicio de origen contractual" (norma III, *decr. leg.* 816 de 1996). Porque si bien es posible, y aun usual, que en algunos servicios públicos, como los que suelen denominarse "de segundo grado" (vgr. energía eléctrica, telecomunicaciones, etc.), los usuarios suscriban contratos con las empresas prestadoras en los cuales se regulan los diferentes asuntos que atañen a la actividad tanto desde la perspectiva de la empresa como del usuario (y para nosotros "contribuyente"), no es menos cierto que en lo que atañe al importe por pagar como contraprestación por el servicio, la voluntad del usua-

rio no interviene en absoluto. De hecho, está sometido al pago de la suma que le imponga la empresa con sujeción a los parámetros y lineamientos que a tal efecto haya establecido la ley. Y ni siquiera en presencia de modalidades como las de "libertad contractual", "libertad regulada" o "libertad vigilada", a las cuales aluden ordenamientos como la ley 142 de 1994 de Colombia para identificar las condiciones en que los prestadores de los servicios pueden establecer las "tarifas", resulta factible descartar la presencia de verdaderos tributos en lo que toca con las obligaciones de los usuarios si, como suele ocurrir, el Estado tiene interés directo como copartícipe, asociado, unido o concedente con derecho a recibir una porción de los ingresos o de la renta que genere la prestación del servicio.

Aún en esos casos, factores como los de "estratificación socioeconómica" para determinar el alcance de la prestación dineraria a cargo de los usuarios (artículos 101 a 104 de la ley 142), "imposibilidad de incrementar las tarifas para compensar pérdidas" (artículo 98.3, *ibídem*), "imposibilidad de cobrar sumas inferiores al costo en desarrollo de la libre competencia" (artículo 98-1, *ibídem*), "imposibilidad de discriminar en beneficio de unos usuarios y en perjuicio de otros con precios diferen-

tes", sujeción a las reglas que al efecto dispongan las autoridades (en Colombia las Comisiones de Regulación de los servicios públicos) o acatamiento de los principios de "eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia", concurren con el interés directo del Estado partícipe de los ingresos o rentas para poner de presente que no hay propiamente, en estos casos, un acuerdo de voluntades sobre el importe que deban sufragar los usuarios, sino una imposición que obliga y compromete al contribuyente, por lo cual no resulta factible aspirar a que un simple régimen de "control de precios" pueda dejar a salvo sus intereses y derechos e impedir las decisiones arbitrarias de la empresa de servicios. Mientras el Estado conserve un interés económico en relación con el producto del servicio y no haya competidores que le impidan hacer uso de su poder imperial ante usuarios que no tengan otra opción que la de someterse a la arbitrariedad oficial, por tratarse de un servicio indispensable, nos encontraremos en el ámbito de una prestación tributaria. Pero aun más, el solo hecho de que la actividad de que se trate sea de servicio público y deba desarrollarla el Estado en defecto de particulares que estén en condiciones de hacerlo, puede entrañar un interés oculto en evi-

tar que ello ocurra y conducir a las autoridades a permitir o establecer "precios" abusivos o arbitrarios, respecto de los cuales el destinatario del servicio no tenga posibilidad alguna de resistencia. De ahí que la naturaleza de la prestación dineraria correspondiente a la actividad sea también tributaria.

Y si la evolución evidente de los procesos de privatización lleva a la desvinculación económica del Estado, de forma tal que se haga viable la prestación del servicio por los particulares, sin participación del ente público en los ingresos o utilidades, y sin intereses estatales ocultos, estaremos en el ámbito de los "precios" y no de los "tributos", pero no por el simple hecho de que las condiciones de prestación de los servicios se regulen en contratos sino porque, dado el contexto de competencia imperante, las características de suficiencia en su prestación, la desvinculación del Estado y la existencia de verdaderas opciones para los destinatarios, sea evidente que no obran en un contexto de "coacción", ni interna ni externa, sino de "libertad". Aún más, si las condiciones imperantes son de monopolio u oligopolio pero el Estado no percibe ninguna participación en las rentas o utilidades, estaremos también en el ámbito del "precio", aunque sea necesaria una estricta regulación que

impida el abuso de la posición dominante.

Ya en lo que tiene que ver con las "tasas derechos", modalidades del tributo que entrañan actividades impuestas por el Estado pero referidas de manera individual a los contribuyentes o usuarios, pueden encontrarse numerosos casos de "tasas" aun a pesar de que el ente público no tenga interés económico alguno en su gestión, o al menos no de manera inmediata. Tal puede ser el caso de los derechos que se pagan a las Cámara de Comercio, en Colombia, respecto de los cuales no resulta posible aludir a "precios" porque la prestación a cargo de los usuarios y a favor de las entidades recaudadoras no guarda ninguna relación de equivalencia entre lo que se da y lo que se recibe. En cambio, se aprecia en las actividades originarias no solo un interés colectivo sino una verdadera gestión pública que no deja de serlo porque la realicen los particulares.

En segundo lugar, la "tasa" se establece por la ley o en virtud de la ley en dos aspectos: Por una parte, porque es posible que algunos de los elementos del tributo no sean establecidos directamente por la ley sino por las autoridades administrativas con fundamento en la ley, como ocurre en Colombia con las "tarifas" de acuerdo con el artículo 338 de

la Carta Política. Por otra, porque si bien es factible que la actividad estatal la regule en algunos aspectos el contrato, lo cierto es que la prestación dineraria a cargo del contribuyente está sujeta a los lineamientos previstos por la ley y en ella tiene su verdadera fuente. El hecho de que el contribuyente tenga que suscribir un documento o contrato no es suficiente para que se descarte la existencia de la "tasa", la cual se descubre si en ese aspecto de la relación bilateral no hay propiamente "acuerdo de voluntades", sino sujeción del contribuyente a las condiciones económicas que tenga a bien establecer el Estado, de manera directa o indirecta. Al respecto, es necesario insistir en que la evolución de las instituciones políticas y de las condiciones en que el Estado y los particulares concurren para la prestación de los servicios públicos, y en especial de los denominados "de segundo grado", pueden conducir a que lo que antaño fuera del ámbito propio de la "tasa" devenga en "precio". En tal caso, el resultado en cuestión se percibirá a través de la desregulación y se explicará por un contexto de competencia económica, desvinculación del Estado y suficiencia en el servicio que permita descartar la existencia de una verdadera "coacción" a la cual esté sometido el usuario. Entre tanto, la retribución de este tipo de servi-



cios será de naturaleza "tributaria" y estará sometida al principio de "reserva de ley" aunque sólo sea de manera "indirecta" y no "directa", mediante la fijación del "método", el "sistema" y la "forma" de cuantificar y repartir el importe requerido por las entidades prestadoras del servicio. Mientras el Estado conserve una activa participación en el entorno de la prestación de estos servicios, hasta el punto de derivar retribuciones económicas a través de participaciones en convenios de concesión o asociación, su posición dominante en relación con los usuarios pone en evidencia la naturaleza tributaria de las prestaciones dinerarias a cargo de estos últimos.

En definitiva, la evolución de las instituciones políticas y de las ideas en torno al papel del Estado en la economía y en el orden social impiden que la noción de la "tasa", como prestación tributaria, a cargo del contribuyente, sea tan acabada o incuestionable como pueden ser las de los "impuestos" o las "contribuciones especiales". Cuando lo que antes ejecutara el Estado ahora lo realicen los particulares sin mediar interés económico del gobernante, de forma tal que un régimen de "control de precios" sea suficiente para proteger a los

usuarios, puede reconocerse que las sumas que sufraguen a título de contraprestación por el servicio constituyen precios, y no tributos, y no están sujetas al principio de "reserva de ley".

En todo caso, es necesario advertir que el simple hecho de que la prestación a cargo del particular halle su fuente en la ley no es suficiente para descubrir la existencia de un tributo y, en el caso en análisis, de una "tasa". Porque, como bien lo han apuntado Andrea Fedele y Franco Fichera, entre otros autores, no toda prestación impuesta, por el hecho de hallar su origen en el poder imperial del Estado, tiene naturaleza tributaria.<sup>16</sup> Si ese simple criterio fuera suficiente para identificar los tributos, el fundamental principio de "reserva de ley" perdería su verdadero sentido, porque precisamente por la naturaleza tributaria del importe por pagar a cargo del contribuyente es que se hace necesario, como una garantía para descartar el abuso de las autoridades, que sea establecido por el órgano de representación popular mediante ley.

En tercer lugar, es una prestación a favor del Estado como "titular directo o indirecto" porque, según se dejó expuesto, la "tasa" no pierde su condición de tal por el he-



<sup>16</sup> Véase a Franco Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, edit. cit., págs. 302 a 305.

cho de que la perciba de manera inmediata un ente privado que obre como concesionario del Estado, o asociado con él para la actividad de que se trate.

En cuarto lugar, la tasa puede tener su origen en un servicio o actividad de interés colectivo adjudicable al contribuyente o en la utilización de un bien de dominio público, según se desprende de las tres modalidades del tributo en análisis, que aquí se prohíjan.

En quinto lugar, el servicio, actividad o bien materia de la tasa, deben referirse de manera divisible al contribuyente como característica típica de este tributo.

En sexto lugar, la utilización del bien o del servicio debe ser indispensable o inevitable para el contribuyente, como característica que permite diferenciar esta modalidad de tributo de los precios, tema que se examina en detalle en este mismo capítulo al tratar la "coacción interna" que descarta la vieja ilusión de la "volunta-

riedad" de la tasa. En este aspecto, nos parece acertada la precisión de la ley 25 de 1998, sobre tasas y precios en España, según la cual se configura la "tasa" si los servicios o actividades no son de solicitud voluntaria para los administrados por su condición de "imprescindibles para la vida privada o social del solicitante". La referencia de esa misma ley a la imposición del servicio o actividad originarios por vía legal o reglamentaria, en cambio, no nos parece propia de la "tasa" sino que también puede serlo de la "contribución especial", según se explica en este mismo trabajo al examinar la última de las especies tributarias citadas.<sup>17</sup>

En séptimo lugar, no obstante que la utilización del bien de dominio público o el servicio o actividad deben ser indispensables o inevitables para el contribuyente, como característica propia de la "tasa", lo cierto es que la solicitud o petición del contribuyente es en definitiva el origen del tributo. Este criterio, como veremos, es fundamental para distinguir



<sup>17</sup> No compartimos, en cambio, los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional Español en una conocida sentencia de 1995 en la cual adujo que para que se configure el "precio", y por tal razón se pueda prescindir de la reserva de ley, es necesario que concurren dos condiciones inseparables, a saber: en primer lugar, que la actividad de que se trate no sea "imprescindible"; y en segundo lugar, que no se ejecute por el Estado en condiciones de monopolio. Nuestra discrepancia obedece a que el simple hecho de que haya un monopolio estatal no es suficiente para que se configure la "tasa", porque puede suceder que el bien o servicio de que se trate no sea realmente indispensable ni inevitable para el administrado. En ese caso, aunque haya monopolio el comprador o usuario obra en un ámbito de "libertad" y no de "coacción" y, por consiguiente, la suma que sufrague tiene las características de "precio" y no de "tributo". La sentencia en comentario, así entendida, sirve de apoyo a Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano y Francisco Poveda para presentar sus planteamientos sobre las "tasas" en el libro intitulado *Derecho tributario*, Pamplona, edit. Aranzadi, 1998, págs. 43 y 44.

las “tasas” de las “contribuciones especiales”, toda vez que en estas últimas la petición o decisión del contribuyente brilla por su ausencia y no incide, en absoluto, en la actividad o servicio que le impone el Estado.<sup>18</sup>

Y en octavo lugar, el costo general del servicio o actividad, o de la disponibilidad del bien de que se trate, es el criterio financiero de referencia de la “tasa”, en los términos que se exponen en este capítulo.<sup>19</sup>

De todos los aspectos que delimitan la definición de “tasa”, es necesario destacar, en este aparte, el relacionado con la tricotomía del tributo que aquí se sostiene. A nuestra manera de ver, la “tasa” comprende tres modalidades que en alguna medida coinciden con la teoría de A. D. Giannini y se separan de lo que suele sostenerse sobre el tema en Europa y América Latina, salvedad hecha de la ley 25 de 1998, sobre “tasas y precios públicos” en España, la cual se comenta en el número 3 de este



<sup>18</sup> Las llamadas “tasas obligatorias”, respecto de las cuales no media la solicitud del contribuyente no constituyen propiamente “tasas” sino “impuestos” o “contribuciones especiales”. En ese sentido, discrepamos de lo planteado por Eusebio González y Ernesto Lejeune para quienes si bien lo normal o usual es que la actividad desplegada por el Estado originaria de la “tasa” se deba a la solicitud del contribuyente, puede ocurrir que se le imponga al destinatario, aun contra su voluntad. Véase a González y Lejeune, **Derecho tributario**, edit cit, pág. 189. Más acorde con la realidad y la naturaleza del tributo nos parece la apreciación de Matías Cortés, según la cual los tributos por actividades estatales en los que no media la petición del contribuyente no son realmente “tasas” sino “impuestos”, aunque formalmente se les designe con la primera denominación. Si bien Cortés menciona dos casos en los que en apariencia, y de manera notoriamente excepcional, estaríamos ante “tasas” sin solicitud del contribuyente, como son las “tasas judiciales” o “académicas” que según su relato se cobran en el régimen español, lo cierto es que, como el propio autor lo reconoce, en el fondo sí interviene esa solicitud. Véase a Matías Cortés, **Ordenamiento tributario español**, Madrid, Civitas, 1985, págs. 207 y 208.

<sup>19</sup> Autores como Lello Gangemi han sostenido, al respecto, que el importe a recaudar por concepto de “tasa” debe ser, por lo general, inferior al costo de servicio. Véase su obra **Tratado de hacienda pública**, traducción de Francisco Fernández Flores, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, págs. 412 a 414. Tal criterio, como se ha dejado expuesto en este capítulo, no lo compartimos porque el costo de referencia sugiere lo necesario para que el servicio se preste en forma oportuna, consolidada y suficiente. En todo caso, el criterio del “costo” como límite es definitivo para descartar que el Estado oculte, tras la apariencia de la “tasa”, verdaderos impuestos que tengan como hecho generador una actividad relacionada con el contribuyente pero que no sea susceptible de conformar un costo distribuible entre los destinatarios. Cuando ello ocurra, la simulación de la “tasa” entrañaría una verdadera violación del principio de buena fe que debe sancionarse con la inexecutable, porque el Estado no puede valerse de ningún artificio para crear impuestos invisibles. En ese sentido, sólo compartimos la tesis de la Corte Constitucional de Colombia sobre la imposibilidad de que el Estado convierta en regla general el cobro de “tasas” en cuanto la misma conlleve la exigencia del tributo sin mediar costo alguno de referencia. Véase, al respecto, la sentencia número C-511, del 14 de julio de 1999, ponente el Dr. Antonio Barrera Carbonell, por la cual se declaró inexecutable la facultad de cobrar por la renovación de la cédula de ciudadanía prevista en el artículo 65 del decreto ley 2241 de 1986. El fallo de la Corte tuvo como fundamento el menoscabo del ejercicio de los derechos civiles y políticos que puede implicar la exigencia del tributo; pero a nuestro parecer, si en verdad debiera haber procedido la inexecutable sería en la hipótesis de que la norma ocultara un impuesto tras el ropaje de la “tasa” por no ser posible aludir a un costo susceptible de repartir entre los destinatarios. Con todo, tal hipótesis, sería dudosa porque sí parece factible establecer el costo en que debe incurrir el Estado para la renovación.

capítulo:<sup>20</sup> La de los denominados “derechos” o tributos de la naturaleza de las “tasas” que sufragan los contribuyentes en virtud de actividades estatales que en principio deberían realizarse en forma gratuita pero que por razones hacendísticas atendidas por el legislador se financian, en todo o en parte, con un tributo “vinculado”; tal es el caso de las tasas por permisos, licencias o registros. La de las retribuciones de servicios privados de segundo grado que son indispensables para la colectividad y se prestan en condiciones de monopolio por el Estado, directamente o en concurrencia con los particulares, y, por tal razón, entrañan para el contribuyente una verdadera “coacción interna”, como ocurre con los servicios de acueducto, alcantarillado, energía eléctrica, etc. Y la de la retribución como contrapartida del uso de bienes de dominio público que el con-

tribuyente requiera de modo inevitable, como sucede en Colombia con algunas de las denominadas “tasas ambientales” a que aluden los artículos 42 y 43 de la ley 99 de 1993, y con los peajes.

La mayoría de la doctrina latinoamericana, con el profesor Valdés Costa a la cabeza, limita la concepción de la “tasa” a los que en esta obra se denominan “derechos”; y en lo que atañe a las restantes modalidades, a lo sumo llega a referirse a “precios políticos”, con consecuencias que, desde el punto de vista práctico, son de alcance sustancialmente distinto de las que se derivan de los tributos.

## **II. Características de la tasa (Comentarios sobre la doctrina tradicional)**

Las características que en opinión de amplios sectores de la doctri-



<sup>20</sup> Es grande la deuda que el derecho tributario tiene con Achille Donato Gianninni, cuya obra **“Instituciones de derecho tributario”** constituye un verdadero clásico del derecho público y aun hoy, cerca de cuarenta años después de su traducción al español por Fernando Sainz de Bujanda, conserva plena vigencia en muchas de sus partes. Una de ellas, es precisamente la que alude a las diversas modalidades de las “tasas” con las cuales se identifica este trabajo, aunque con algunas variaciones que obedecen a la evolución del pensamiento financiero y, naturalmente, a la independencia de criterio del autor. Para Gianninni, hay tres tipos de tasas, a saber: a) “tasas por el ejercicio de un poder del Estado”, entre las cuales incluye las “tasas judiciales” y las “tasas por actos administrativos” (vgr. por reconocimiento de personerías jurídicas de sociedades); b) “tasas relativas a instituciones de utilidad pública” (vgr. “por acuñación de moneda”, “tasas postales y telegráficas”, etc.); y c) “tasas por el uso especial de las cosas de dominio público”, generadas por lo común en la concesión del uso de bienes de dominio público reguladas en “documentos de sumisión”, concepción ésta que para nosotros es demasiado limitada porque el uso de bienes públicos originario de “tasa” puede obedecer a las más variadas formas, y no necesariamente a las “concesiones”. Véase a Achille Donato Gianninni, **Instituciones de derecho tributario**, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1957, págs. 556 a 568. En este aspecto de la tricotomía de la “tasa”, sin menoscabo de las críticas que se formulan en el número 3 de este capítulo, debe reconocerse el mérito de la ley 25 de 1998, de España, en cuyo artículo 26, al definir la “tasa”, se observan las tres posibles expresiones del tributo: la prestación de un servicio indispensable para el usuario, la utilización de bienes de dominio público o la ejecución de actividades estatales que son de forzosa solicitud por los contribuyentes.

na tipifican la *tasa* como una modalidad de tributo diferente de los impuestos y de las contribuciones, y que le sirven de fundamento en su importante papel dentro de lo que Vicente Arché ha denominado *tricotomía jurídica de los tributos*, pueden resumirse y comentarse así:<sup>21</sup>

a) Como tributo, envuelve una *obligación ex lege* cuyos presupuestos deben estar definidos por la ley, no obstante lo cual el artículo 338 de la Carta Política de Colombia permite que la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo faculten a las autoridades para fijar la tarifa *como recuperación de los costos de los servicios* dentro de parámetros claros alrededor del método y del sistema para definir tales costos y su reparto. Y como se dejó expuesto al explicar la definición de la "tasa", esa fuente legal de la obligación tributaria no es incompatible con la celebración de contratos entre las entidades prestadoras de los servicios gravados y los usuarios. Lo que en definitiva permite identificar la naturaleza tributaria de la prestación, en este aspecto, es que en lo que atañe al importe

por pagar no hay propiamente un acuerdo de voluntades, ni siquiera la adhesión de una de las partes a las cláusulas que le impone la otra, debido a que es la ley, directamente o a través de las determinaciones administrativas que siguen sus lineamientos, la que regula las condiciones de cuantificación del tributo. En ese sentido, puede decirse que la propia parte que impone las cláusulas del contrato no tiene radio de acción alguno en esta materia y está supeditada a la reserva de ley porque, aunque pueda establecer la "tarifa", debe hacerlo con estricta sujeción a la normativa que regula el método, el sistema y la forma de determinarla.

b) Su pago tiene los alcances de contrapartida por la prestación de un servicio de naturaleza divisible. En este sentido, la tasa se diferencia del impuesto en que permite dividir o fraccionar el servicio de manera que pueda establecerse e identificarse en forma plena a su destinatario. Ataliba alude a la gestión materia de la *tasa como una actuación directa e inmediatamente referida al obligado*.



<sup>21</sup> Sobre las características de la "tasa" a la luz de la jurisprudencia constitucional de Colombia, y en general sobre las peculiaridades propias de los tributos y su proyección en la doctrina y la jurisprudencia nacional, véase a Juan Rafael Bravo Arteaga, *Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, en la revista número 49 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, 1999. Tal como lo observa el profesor Bravo, los lineamientos generales que han informado a la jurisprudencia constitucional de Colombia, en lo que atañe a las "tasas", son: a) "La naturaleza tributaria de la tasa"; b) "Su génesis en la prestación de un servicio individualizado prestado por el Estado al particular"; y c) La cuantificación de la obligación "en razón del costo del servicio prestado". Véase *ibidem*, pág. 23.

c) Normalmente su pago se efectúa en dinero.

d) Retribuye servicios inherentes a las funciones del Estado los cuales, en el criterio de Valdés Costa, revisten tal condición en la medida en que *no pueden ser concebidos como prestados por los particulares*.<sup>22</sup> Empero, tampoco en este aspecto la doctrina es unánime y es viable aludir, a dos tendencias encontradas: la primera, entre cuyos defensores sobresalen Dino Jarach y Giampetro Borrás, se orienta a sostener que la naturaleza de servicio inherente a la soberanía del Estado no es condición indispensable para que se configure la tasa porque, en tal caso, la noción misma del tributo estaría sujeta a cambios permanentes en la concepción del Estado, la cual puede oscilar entre el *laissezferismo* y el *intervencionismo*. Y la segunda, avalada por tributaristas no menos autorizados, como Pugliese, Valdés Costa o Héctor B. Villegas, y acogida por el Modelo de Código Tributario para la América Latina, considera que aun independientemente de la orientación política o económica que atienda la gestión estatal es factible hallar siempre servicios que son inherentes y propios del Estado, como ocurre con las "actuaciones relativas al poder de poli-

cía" (actos administrativos en sentido estricto) y las referidas a la "administración de justicia con poder de imperio", eventos en los cuales, como ocurre normalmente con los servicios de tal naturaleza, la regla general es la de la *gratuidad* en su prestación pero no se opone a que, por excepción y en la medida en que sea posible, se exija un *tributo* al particular beneficiario cuyas características permiten calificarlo como *tasa*.<sup>23</sup>

Para nosotros, el criterio más aceptable es el de Jarach y Borrás, porque los asuntos que incumben al Estado en su condición de tal no son algo definitivo e inmutable, sino que están en constante evolución a medida que cambian las ideas políticas y los requerimientos de los asociados. A manera de ejemplo, es de recordar lo que ya anotamos atrás, al definir la "tasa", en torno a lo que ocurre en nuestros días con los denominados "servicios públicos de segundo grado" y la tendencia universal a su privatización. Si este tipo de actividades se desarrolla en condiciones de monopolio y con activa participación del Estado, así sea a través de entidades o empresas privadas, y no públicas, en virtud de concesiones o licencias, nos encontramos ante verdaderos tributos en razón del



<sup>22</sup> Véase a Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Montevideo, 1970, pág. 80.

<sup>23</sup> Véase a Villegas, *Curso de derecho financiero y tributario*, edic. cit., pág. 98.

ámbito de coacción en que se encuentran los usuarios, sometidos como están a utilizar este tipo de servicios, naturalmente imprescindibles (vgr. acueducto o energía eléctrica), al costo que sea. En esos casos, aunque la actividad que demandan no sea de aquellas que Valdés Costa o Villegas califican como "inherentes al Estado", y aunque por sus características sea esencialmente retribuible y no gratuita, la prestación a cargo de los usuarios es tributaria. Pero ello no obsta para que adquiriera una verdadera concepción de "precio" si los usuarios ya no quedan sometidos a la arbitrariedad de las empresas prestadoras, sino que puedan decidir en un ámbito de libertad, aun a pesar de la necesidad imperiosa del servicio, porque cuenten con varios posibles prestadores que concurren al mercado en condiciones de competencia o sea factible un mecanismo de "control de precios" porque el Estado no tenga interés económico como partícipe de los resultados del servicio. De llegarse a una situación semejante, lo que otrora requiriera la activa participación estatal pasaría a depender de las

leyes del mercado, sin perjuicio de los controles oficiales.<sup>24</sup>

De otra parte, alrededor del tema de la condición de ser *servicios inherentes al Estado*, hay inquietudes en torno a lo que ocurre cuando el servicio lo presta un particular en virtud de una concesión o por delegación del Estado. En ese caso no se desnaturaliza el tributo, porque si bien el particular es el prestador inmediato, lo cierto es que el mediato es el Estado y si acude al particular es porque, de esa manera, puede lograr una mayor eficiencia en la gestión. Cuando ello ocurre, las leyes regulan los valores o derechos que corresponden a cada actuación sin que el particular habilitado para la prestación del servicio pueda variarlos, no porque se trate de un simple control de precios sino porque, por ser un tributo, la obligación a cargo del usuario es *ex lege* y no *ex contractu*, motivo por el cual sus condiciones únicamente pueden ser variadas por la ley, según lo establece el artículo 338 de la Carta,<sup>25</sup> al menos en lo que tiene que ver con el importe por pagar por parte del con-

<sup>24</sup> En Colombia, esa fase no se vislumbra aún, ni siquiera a la luz de los regímenes de libertad relativa que contempla la ley 142 de 1994, relacionada con los "servicios públicos domiciliarios". La necesaria estratificación socio-económica, la prestación de los servicios en numerosos casos por empresas estatales, el régimen de subsidios y la imposibilidad de que las pérdidas se enjungen con incrementos en los precios, son algunos de los elementos que impiden aludir a una estructura de "precios" en el sector.

<sup>25</sup> Los impuestos, las tasas y las contribuciones, por su condición de tributos, sugieren obligaciones *ex lege* cuyos elementos deben ser previstos en su totalidad por la ley. En el caso de las tasas y contribuciones, sin embargo, el artículo 338 de la Constitución de Colombia permite que, bajo ciertos parámetros previstos en la ley, las autoridades regulen lo relacionado con las tarifas.

tribuyente o usuario. Tal vez con ese criterio el artículo 13 del decreto reglamentario 1372 de 1992, en la normativa colombiana, alude a la exclusión de las tasas y de las contribuciones del régimen del IVA y advierte que el tratamiento tributario en mención opera independientemente de la prestación del servicio directamente por el Estado o a través de particulares. Así ocurre, por ejemplo, con los derechos que cobran las Cámaras de Comercio por el registro mercantil y su renovación, los cuales son verdaderas tasas con claro contenido tributario, porque no solo retribuyen un servicio público sino que son regulados en forma inmodificable por la ley a través del denominado *arancel*. Muy bien lo ha sostenido Hernán Ortiz Rivas:

“(...) los interesados deben pagar el servicio público notarial porque así lo ordena el gobierno nacional mediante el arancel. El pago de este servicio, como el de otros

que presta el Estado, no queda a voluntad del interesado o funcionario; tiene carácter coactivo, pues se halla establecido en textos legales y respaldado por la autoridad oficial”.<sup>26</sup>

No obstante, en lo que atañe a los derechos notariales, el artículo 17 del decreto reglamentario 2076 de 1992, posterior al decreto reglamentario 1372 del mismo año, materia de estos comentarios, reguló de manera expresa la base gravable en la prestación de los servicios notariales y dispuso, al respecto, que la misma está constituida por el valor total de la remuneración que reciba el responsable por la prestación del servicio. En ese aspecto cabe concluir que no hay unidad de criterio en las disposiciones reglamentarias porque lo previsto sobre el servicio notarial contrasta, de manera indudable, con la noción de tasa acogida para los efectos del IVA. La única justificación que podría tener la desgravación de las tasas



<sup>26</sup> Hernán A. Ortiz Rivas, *Comentarios al estatuto del notariado colombiano*, Bogotá, Temis, 1984, pág. 211. El artículo 131 de la Constitución de Colombia, por su parte, califica de manera expresa la actividad notarial como un servicio público y la equipara, en ese mismo sentido, al servicio que prestan los registradores. Sobre el tema de la retribución del notario, Alfonso Barragán advierte que en otras legislaciones se tiene previsto el sistema de honorarios o estipulación por acuerdo entre el prestador del servicio y el usuario, en otras por sueldo fijo y en los regímenes de características similares al colombiano se ha optado por el sistema de arancel a través de derechos inmodificables fijados por el gobierno en los cuales, como lo plantea el autor, el notario debe costear y mantener el servicio en su totalidad (Alfonso M. Barragán, *Manual de derecho notarial*, Bogotá, Temis, 1979, págs. 32 y 33). Y sobre los regímenes en los cuales la retribución de los notarios puede calificarse con la denominación genérica de honorarios véase a Enrique Giménez-Arnau, *Derecho notarial*, Pamplona, Universidad de Navarra, 1976, págs. 266 y 267. En relación con el denominado sistema de notariado latino y sus diferencias con el anglosajón pueden observarse los antecedentes del artículo 131 de la Constitución, particularmente en lo atinente a las discusiones sobre la función notarial, en las Gacetas de la Asamblea Nacional Constituyente de 1991, número 258 (proyecto número 102), 28 (proyecto número 116), 66 Y 77.



en general y la imposición sobre los servicios que prestan los notarios en particular sería la concepción de simples honorarios o precios para la remuneración que percibe el notario, lo cual es factible en otras legislaciones pero no en la colombiana.<sup>27</sup>

e) El destino de la “tasa” es la financiación del servicio o actividad que la origina. En los términos del artículo 4º del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), “su producto (el del recaudo de la “tasa”) no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

Es claro que la naturaleza de “tributo vinculado” que ostenta la “tasa” implica que el importe de su recaudo esté destinado al servicio, actividad o utilización del bien originario del pago. Mas ello debe ser apreciado con un criterio de razonabilidad que no se puede pasar por alto y que puede sintetizarse en dos aspectos de singular importancia: por una parte, los recaudos a título de “tasa” están destinados a financiar el servicio pero entendido en forma integral, o global, y no exclusivamente individual, lo cual hace posible que las tasas que sufragan los contribuyentes de mayor capacidad contributiva constituyan en parte un medio financie-

ro para cubrir los costos del servicio que demanden los contribuyentes de menores recursos, en un contexto de solidaridad. Por otra, la existencia de utilidades y de impuestos a cargo de la entidad prestadora del servicio, no desnaturaliza al tributo y el pago de impuestos u otros tributos a cargo de la entidad es de recibo aunque, como es obvio, las sumas de que se trate se destinen a fines diferentes del sostenimiento del servicio originario de la tasa.

f) Para la doctrina tradicional, tiene la naturaleza de *voluntaria*, criterio este que, a su vez, sirve de punto de referencia para distinguirla de los impuestos, típicos ingresos acontraprestacionales, y de las contribuciones, estas últimas obligatorias pero con contrapartida directa de obra o servicio a cargo del Estado. Empero, para otro sector de la doctrina, del cual hacemos parte, las tasas no son en realidad voluntarias porque, en definitiva, por corresponder a servicios cuya utilización es indispensable, son exigibles en forma coactiva por el Estado, con lo cual se reitera su naturaleza tributaria.

Entre quienes sostienen que la tasa no es voluntaria, sino obligatoria, sobresale Horacio García Belsunce cuyos planteamientos no dejan dudas al respecto:

<sup>27</sup> Véase la nota de pie de página anterior.

“La tasa, como tributo, es una contribución obligatoria, de demanda coactiva, porque el requerimiento del servicio es obligatorio como condición para ejercer ciertos actos o derechos. Por ejemplo, sin la inscripción en el registro de propiedad no se puede ejercer el derecho de prelación que corresponde al crédito hipotecario; sin la inscripción en el registro de propiedad intelectual no se puede ejercer el derecho de autor”.

“(…) A quienes consideran que la tasa es voluntaria porque no hay obligación de requerir el servicio, contestaría que también el impuesto sería voluntario porque no hay obligación de ser propietario y tener que pagar el impuesto inmobiliario; tampoco hay obligación de ejercer actividades rentables para tener que pagar el impuesto a la renta o ganancia”.<sup>28</sup>

Finalmente, es de reiterar que la tendencia de hace algunos años en materia hacendística se orienta a considerar como tasas únicamente los ingresos públicos obligatorios obtenidos en la prestación individualizada de servicios públicos primarios como concesiones, controles o inspecciones oficiales, autorizaciones, inscripciones en el registro público, actuaciones judiciales y administrativas, etc.<sup>29</sup> Las restantes modalidades de tasa, generalmente identificadas por la doctrina como retribuciones de servicios públicos de segundo grado que tienen la naturaleza de contraprestación por servicios prestados por empresas estatales no rentables, suelen designarse como precios políticos o públicos. De esta manera, se separan de los denominados derechos y, por otra parte, se incluyen dentro de la concepción



<sup>28</sup> Horacio García Belsunce, **Temas de derecho tributario**, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, págs. 214 a 216. En el mismo sentido, pueden observarse las apreciaciones de Carlos María Giuliani Fonrouge en su **Derecho financiero**, ed. cit., págs. 294 y 295, si bien sus comentarios se orientan, de modo fundamental, a los servicios impuestos por el Estado al contribuyente. Al respecto, dice Giuliani Fonrouge: “Destacamos especialmente el carácter obligatorio de la tasa, siendo impropio calificarla como una prestación voluntaria o facultativa. Lleva siempre implícita la coerción, la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar al pago aun cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada”.

<sup>29</sup> Véase a Alejandro Ramírez Cardona, **Sistema de hacienda pública**, edic. cit., pág. 224. Tratadistas como Villegas, Pugliese o Valdés Costa clasifican las tasas en judiciales o administrativas para destacar en las primeras la actividad jurisdiccional con poder, que sólo al Estado incumbe, y en las segundas al poder de policía en sentido amplio, entendiéndose como tal el complejo de medidas reguladoras del orden interno y tendientes, de modo primordial, a la seguridad y sanidad pública. Las tasas judiciales sugieren derechos que eventualmente deban pagarse en la jurisdicción voluntaria o contenciosa. Y las tasas administrativas corresponden a derechos por concesión y legalización de documentos y certificados, como ocurre con las autenticaciones o los pasaportes; a autorizaciones, concesiones y licencias, como ocurre con los permisos para edificar o para cazar y pescar; a inscripción en los registros públicos, como ocurre con el registro de automotores o con el registro mercantil; a controles, fiscalizaciones o inspecciones oficiales, como puede ser el caso de los pagos a las superintendencias tributo este que para nosotros es una “contribución especial”; o a actuaciones administrativas en general relacionadas con trámites de diversa índole. Véase al respecto a Héctor B. Villegas, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, edic. cit., pág. 104.

económica de precio pero con la consideración especial de su condición de conllevar pagos retributivos de servicios empresariales los cuales, como corresponde a las medidas de privatización y apertura que actualmente predominan en el mundo, pueden ser prestados por particulares sin que, por tal razón, pierdan su condición de públicos ni descarten el aspecto "político" que envuelve su retribución. Para nosotros, sin embargo, esa noción de "precios públicos", o "políticos", es en extremo imprecisa e innecesaria y así se evidencia en ordenamientos como el español, en el cual las leyes que han regulado la materia pecan por su vaguedad y su casuismo al acoger como "precios" verdaderos tributos que, por la utilización de servicios indispensables e inevitables, debe sufragar el contribuyente sin opción alguna. Sobre el particular, trata una de las secciones de este capítulo.

**III. La naturaleza tributaria de la "tasa" como criterio fundamental para diferenciarla del precio**  
**—Tasas y precios públicos**  
**—Tasas que se pagan por los particulares con motivo de la ejecución de contratos celebrados con el Estado**

Es posible que, con motivo de un contrato celebrado entre el Estado y un particular, el ente públi-

co perciba de manera inmediata una contraprestación a título de precio pero, de manera mediata, recaude tasas relacionadas con actividades estatales referidas al contrato.<sup>30</sup>

En casos como esos, aparentemente es complejo establecer la naturaleza tributaria y no tributaria de los pagos que deba efectuar el particular contratista. Porque una posición fácil, pero superficial, pretendería simplemente que todo lo que sufrague el contratista tiene la condición de precio, simplemente porque lo hace en desarrollo del contrato o para facilitar su ejecución.

Empero, no se puede confundir la retribución contraprestacional, derivada del contrato bilateral celebrado, con otras erogaciones que deban efectuar las partes para hacer posible el cumplimiento de las obligaciones a su cargo o el ejercicio de los derechos que reportan en virtud de la convención.

Un contrato celebrado entre el Estado y el particular puede habilitar al segundo para la explotación de bienes de propiedad estatal con la contrapartida, a cargo del particular, de pagar un precio, participación o regalía previsto en forma precisa y clara tanto en la fase precontractual, mediante pliegos de condiciones y demás

<sup>30</sup> Véase en *El liberalismo y la teoría de los tributos*, nuestra Clasificación de los ingresos del Estado.

documentos y trámites precedentes, como en el contrato. Los alcances de las prestaciones entre las partes, como corresponde a una pura relación de cambio regida en términos económicos por un precio, se definen de tal manera que una y otra tienen una dimensión clara de su compromiso y contraen sus obligaciones, en especial el particular, porque conocen sus propias ventajas y limitaciones y saben hasta dónde pueden llegar sus vínculos financieros y contractuales.

Pero es posible, y además usual, que la ejecución misma del contrato imponga al particular la necesidad de acudir a otros negocios jurídicos diferentes del celebrado con la Administración Pública pero estrechamente vinculados con él, en virtud de los cuales pueda obtener bienes o servicios sin cuya adquisición o uso no podría cumplir ni dar efectivo desarrollo al contrato celebrado con el Estado.

El problema que da origen a estos comentarios se presenta cuando el proveedor o prestador de esos bienes o servicios indispensables para la cumplida ejecución del contrato es también el Estado, en virtud de un monopolio legal o de facto establecido en su favor. En ese caso, el particular que definió en forma clara los alcances de sus prestaciones según un precio analizado con la preci-

sión y el detalle que implican compromisos de tanta envergadura como los que suelen regir este tipo de acuerdos, queda en manos del Estado y, en términos de Pareto, de la voluntad de la élite burocrática gobernante.

Si el particular no tiene opción alguna en relación con los bienes o servicios requeridos para la ejecución o cumplimiento del contrato en el sentido de no poder abstenerse de usarlos y estar sometido a que su único proveedor sea el Estado, la libre voluntad característica del precio cede en realidad su paso a una verdadera coacción imperial típica de los tributos. Simplemente, debe usar los servicios por el valor que a bien tenga establecer la burocracia y no puede abstenerse de hacerlo, porque si así lo hiciera incumpliría irremediablemente el contrato o simplemente no lo podría ejecutar.

La naturaleza tributaria de la tasa, para diferenciarla del precio, gira de manera fundamental alrededor del elemento coacción, en el cual se materializa el poder de imperio del Estado. Mas tal coacción, como bien lo han planteado hacendistas y tributaristas tan reconocidos como Lucien Mehl, Antonio Berliri, Ángel Aguillo Avilés, y entre los latinoamericanos Horacio García Belsunce, no sólo se predica de la

creación misma del tributo, como prestación pecuniaria, por parte del Estado, sino de la condición de libertad en que puede obrar el sujeto pasivo en relación con la actividad del ente público constitutiva del hecho generador.

Bien puede aludirse a una coacción externa relacionada con la creación o modificación de tributos fundamentada en el poder tributario, cuya característica primordial es la irrelevancia de la voluntad del contribuyente en esa determinación. El poder imperial que habilita al Estado para establecer normas de obligatorio acatamiento, se traduce, al efecto, en poder tributario con posibilidad de exigir de los asociados su contribución para financiar la gestión pública.

Mas también es del caso, en los tributos vinculados en general y en la tasa en particular, hacer referencia a una coacción interna, constituida por la ausencia de libertad real y concreta del administrado en el sentido de utilizar o no el servicio que presta el Estado. Los llamados servicios públicos de segundo grado, satisfacen necesidades básicas de la colectividad que, mientras se presten en condiciones de monopolio y con la participación directa o indirecta del Estado, sólo en la teoría, y en un esforzado e ilusorio ejercicio académico, dependen,

para su satisfacción, de la libre decisión del usuario. Lo propio ocurre con las actividades o servicios que de forma consecuente, en relación con los contratos celebrados entre el Estado y los particulares, el administrado se ve forzado a utilizar, sin alternativa alguna y sin posibilidad real de abstenerse de hacerlo. Sostener que hay libre voluntad en solicitar el servicio, como con acierto lo expone García Belsunce, sería tanto como pretender que el impuesto predial es voluntario porque sólo quien decide comprar un inmueble lo paga, o que el de renta es de la misma naturaleza porque sólo quien toma la determinación de obtener ganancias debe hacer lo propio.

De ahí la importancia de preceptos como el artículo 338 de la Carta Política de Colombia en el cual se establece que *en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*. Por excepción, y en consideración a la relativa inmediatez que requiere la regulación financiera de este tipo de tributos, el canon constitucional permite que la tarifa de las tasas y contribuciones especiales sea establecida por las autoridades administrativas. Mas no según su libre e imperial criterio, sino conforme a reglas y parámetros pre-

cisos que, en el caso de la tasa, radican en la recaudación en función del costo del servicio y en reglas de reparto, entre los asociados, del importe por percibir.

Si bien las autoridades administrativas pueden ejercer excepcionalmente un poder tributario derivado, referido únicamente a la tarifa de las tasas o contribuciones, no es menos cierto que esa atribución es precaria y limitada y no las habilita para disponer lo que a bien tengan. La concepción del poder y de la supremacía tributaria tiene un profundo contenido político y es de decisiva importancia en los regímenes demoliberales. En el Parlamento reside, de modo primordial, el poder de crear tributos; y en las autoridades administrativas puede radicarse un poder tributario derivado pero sujeto a precisas limitaciones, porque sólo procede en relación con la tarifa, como elemento del tributo, y porque la misma debe corresponder al costo del servicio.

Bien lo sostuvo la Corte Constitucional de Colombia, con motivo de una demanda de inconstitucionalidad presentada contra una ley que habilitaba a las autoridades administrativas para fijar tributos vinculados sin una verdadera limitación:

“Con tal exigencia [la del artículo 338 de la Carta] buscó el Constituyente impedir la arbitrariedad de la autoridad facultada para fijar las

tarifas de las contribuciones o tasas, mediante la garantía de unos precisos límites establecidos precisamente por el cuerpo representativo al que por regla general compete el ejercicio de tal atribución”.

“Al respecto, debe recordarse que lo concerniente a las tarifas configura uno de los elementos esenciales del tributo y que su determinación afecta de manera ostensible al contribuyente, a tal punto que de allí depende la mayor o menor erogación que deba efectuar por ese concepto”.

He ahí la razón por la cual deben apreciarse con reservas las tendencias orientadas a estructurar una categoría especial de ingresos o recursos estatales constituida por los llamados “precios públicos”, cuyas implicaciones en la violación del principio *nullum tributum sine lege* son impredecibles.

Tal es el caso del ordenamiento español, en el cual ya ha llegado a constituir una tradición la distinción normativa entre “tasas” y “precios públicos” al amparo de definiciones y criterios de referencia que, a pesar de los esfuerzos legislativos que registra la evolución del tema en el país, no logran establecer un verdadero límite entre las dos especies de ingreso. Las fundadas inquietudes que genera el aludido ordenamiento se ponen de presente con la simple referencia a las defini-

ciones y características de la "tasa" y del "precio" que contempla la legislación, para destacar los aspectos positivos y negativos de la normativa española. Veamos:

El artículo 6º de la ley 8º de 1989, tal como lo modificó la ley 25 de 1998, define las "tasas", por oposición a los "precios públicos", como "tributos cuyo hecho imponible (sic.) consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes":

"a) Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposición legal o reglamentaria
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos, sean indispensables para la vida privada o social del solicitante

"b) Que no se presten o realicen por el sector privado esté o no es-

tablecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente".<sup>31</sup>

El artículo 24, por su parte, define los "precios públicos" como "las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados".

Si bien la normativa en comentario acierta al descartar el viejo criterio distintivo de la "voluntariedad" de la tasa y admitir que el tributo en cuestión entraña una verdadera coacción para el contribuyente por corresponder a una actividad imprescindible para él, lo cierto es que las nociones acogidas para diferenciar la "tasa" del "precio" presentan imprecisiones y vacíos que podrían evitarse si se admitiera que la distinción legal entre "precios públicos" y "precios privados" no es necesaria y que basta con precisar las características de los tributos, para esclarecer el radio de acción del Estado y de los administrados.

Hacer depender la naturaleza de "tasa" de la erogación a cargo de

<sup>31</sup> Véase el texto de la ley en José Ignacio Rubio De Urquía, *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales*, Valencia, CISS, 1998.

los destinatarios de la actividad estatal del hecho de que no sean los particulares quienes realicen la gestión correlativa no solo genera incertidumbre e inseguridad, sino que implica desconocer las actuales tendencias de los países, orientadas a facilitar la concurrencia del Estado y los particulares para los fines del servicio público.

En lo que sí cabe insistir es en esa precisa referencia a la ausencia de voluntariedad, respecto del servicio o utilización del bien originario de la "tasa", por parte del contribuyente. Su posición de súbdito respecto de lo que a bien tenga disponer el ente público, a raíz de la imposibilidad de prescindir del servicio o la utilización del bien de que se trate, pone de presente el entorno imperial en que puede obrar el Estado, respecto del cual la exigencia de la "reserva de ley" es una garantía fundamental. Así se aprecia en el preámbulo de la ley 25 de 1998, el cual admite que sus normas procuran dar pleno alcance a la sentencia del Tribunal Constitucional N° 185 del 14 de diciembre de 1995, en la cual la Corporación dejó en claro las condiciones para que se configure el "precio" y no la "tasa": "que el supuesto de hecho que le da lugar se realice en forma libre y espontánea o, lo que es lo mismo, que la solicitud del servicio o ac-

tividad administrativa sea una manifestación real y efectiva de voluntad por parte del interesado y que dicho servicio o actividad no se preste por los entes de derecho público en situación de monopolio de hecho o de derecho".<sup>32</sup>

En lo que atañe a la configuración de la "tasa" en los casos en los cuales la utilización del servicio o del bien es impuesta por el legislador, la definición española acierta al contemplar esta modalidad del tributo; pero es necesario precisar que no en todos los casos de servicios de utilización obligatoria estamos ante "tasas". Hay algunos servicios que si bien pueden considerarse en alguna medida "de cobertura", no son propiamente divisibles e individualizables en la persona del contribuyente ni se prestan en virtud de su solicitud, por fuerza que sea, como ocurre con los de seguridad social, calificada por la doctrina tradicional como forma típica de "contribución parafiscal" pero constitutiva hoy, al menos en Colombia, de una verdadera "contribución por servicios impuestos".

En definitiva, las disposiciones sobre tasas y precios del ordenamiento español aciertan cuando definen las características propias

<sup>32</sup> Véase a José Ignacio Rubio, *ibidem*, pág. 134.



de la tasa, en general, pero generan gran incertidumbre y pueden implicar un desconocimiento velado del principio *nullum tributum sine lege* al pretender que la prestación de servicios por los particulares, por el solo hecho de su presencia, es susceptible de retribuir con "precio" y no con "tasa". Con mayor razón, si se tiene en cuenta que lo usual en los casos de servicios públicos atendidos por los particulares, según se ha expuesto ya en este capítulo, es que haya de por medio "convenios de colaboración", "concesión" o "asociación" de los cuales hace parte el Estado como titular de una parte de las sumas recaudadas. Hacer depender la seguridad de los administrados del régimen de "control de precios" en casos como esos, es a costa de someterlos a la arbitrariedad del gobernante si, como se reconoce ya en relación con la "tasa", no tienen opción alguna porque la actividad de que se trate es imprescindible e inevitable para ellos.

El viejo criterio de los "servicios inherentes al Estado", que en su momento acogiera el Modelo de Código Tributario para América Latina para tipificar la "tasa", ya no es de recibo; en especial, si se entienden, a la luz del pensamiento de Valdés Costa, como

"aquellos que no pueden ser concebidos como prestados por los particulares".<sup>33</sup> Puede ocurrir que ciertas actividades que otrora ejecutara el Estado las desarrollen posteriormente los particulares, o lo contrario, sin que sea factible establecer, de manera definitiva e incuestionable, una competencia al respecto. De hecho, sólo ciertas actividades típicas de la acción estatal, como la de crear derecho legislado o defender las fronteras nacionales, pueden ser concebidas, sin modificaciones en el tiempo, como de su competencia exclusiva; pero, como se sabe, sería insólito pretender que estuvieran sujetas a algún tipo de contraprestación, entre otras razones porque no son divisibles ni atribuibles a una determinada persona o usuario. De seguirse la tesis tradicional de los "servicios inherentes al Estado", se dejaría a los administrados en medio de la inseguridad jurídica porque, como se explica en las páginas anteriores de este trabajo, el control de precios no es el instrumento idóneo para evitar los abusos de las autoridades cuando el ente público tiene interés económico en la actividad que los origine.

Es por eso que en nuestra definición de "tasa" hemos preferido referirnos a las actividades origi-

<sup>33</sup> Según el inciso segundo del artículo 16 del MCTAL, "no es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado". Véase UNIÓN PANAMERICANA OEA/ BID, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, Washington, 1968, pág.21.

narias como “de interés público o colectivo”: en su condición de tales, interesan al Estado en los términos de las Cartas Políticas y lo comprometen con su atención; pero no necesariamente en forma directa porque, según se ha comentado en detalle en este capítulo, puede hacerlo con el concurso de los particulares a través de diversas modalidades que ofrece la privatización de funciones y bienes públicos.

La propia evolución de la normativa y la jurisprudencia española en esa materia pone de presente cuanto aquí se cuestiona y deja ver que el ámbito temático y sectorial de los llamados “precios públicos” se ha estructurado a partir de una sistemática reducción de las actividades originarias de la “tasa”. Lo cual equivale a decir, con la propia doctrina española, que los “precios públicos” son el resultado de la desvinculación de la “tasa” y la adición a los “precios” de algunas retribuciones a cargo de los administrados y a favor del Estado, como contrapartida por la actividad pública.<sup>34</sup>

Tan cierto es lo anterior, que si se estudian la historia y exposición de motivos de la ley 25 de 1998, sobre “tasas y precios públicos” en

España, se encontrará que no hizo nada distinto de acoger como normas los planteamientos y resoluciones de la sentencia del Tribunal Constitucional N° STC 185 de 1995, por la cual se declararon inexecutable las disposiciones de la ley 8° de 1989 que, so pretexto de regular los “precios públicos”, en clara oposición al principio de “reserva de ley”, involucraban en esa categoría verdaderos tributos. Uno de esos criterios del Tribunal Constitucional que tuvo a bien acoger la ley 25, en análisis, es precisamente el de la “coacción interna” originada por la imposibilidad, para el usuario, de prescindir del servicio o actividad.<sup>35</sup>

Con todo, las enmiendas de la ley 25 a la normativa sobre el tema no han logrado superar los equívocos y dudas a que ha conducido ese empeño de regular los “precios públicos” al lado de o en forma paralela a las “tasas”.

#### ***IV. Aspectos cuantitativos y de distribución de la tasa (forma, método y sistema) —comentarios sobre el régimen colombiano***

Una de las principales razones por las cuales la doctrina hacendística ha tenido la tendencia a limitar

<sup>34</sup> Así lo pone de presente José Ignacio Rubio De Urquía en **El nuevo régimen de las tasas y precios públicos**, ed.cit., págs 20 y 21, mediante una comparación de la Ley General Tributaria de España (ley 230 de 1963) con las leyes posteriores que se han ocupado del tema (en particular las leyes 8° de 1989 y 25 de 1998).

<sup>35</sup> En ese mismo sentido nos hemos pronunciado desde la primera edición de **El liberalismo y la Teoría de los Tributos**, Santafé de Bogotá, TEMIS, 1995.

la concepción de "tasa" y separarla de los denominados "precios públicos", ha sido el efecto que tiene en los ordenamientos el riguroso principio *nullum tributum sine lege* conforme al cual el Parlamento, como órgano de representación popular, es el titular de poder tributario investido de la facultad de crear los tributos y establecer sus elementos esenciales.

Se anota, al respecto, que de aceptarse la naturaleza tributaria, en la modalidad de "tasa", de las prestaciones generadas por los servicios públicos de segundo grado o por la utilización de bienes de dominio público, se dificultaría en extremo la dinámica de ese tipo de actividades, porque todos los elementos de la obligación a cargo del usuario deberían ser regidos por la ley.

Tal es el contexto en que se debe abordar el muy importante artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, en el cual se reitera el principio *nullum tributum sine lege* pero se admite, a la vez, que el elemento "tarifa" de la obligación tributaria sea establecido por las autoridades administrativas cuando el tributo de que se trate sea una "tasa" o una "contribución".

Esa expresa habilitación constitucional a las autoridades administrativas para que regulen la tarifa de las tasas y contribuciones

constituye una de las varias, valiosas, y reconocidas innovaciones de la Carta Política de 1991. Por así decirlo, es una demostración palpable de la posibilidad de que una concepción de la "tasa" que supere la estrecha noción de prestación compensatoria de servicios inherentes al Estado que por su naturaleza se regirían en principio por la "gratuidad", es no sólo jurídicamente necesaria sino operativamente posible. Las prestaciones a cargo de los usuarios de los servicios públicos de segundo grado, o de quienes utilizan bienes de dominio público de modo inevitable, son tasas y, como tales, están amparadas por el principio *nullum tributum sine lege* pero no en forma absoluta porque, como ya se expresó, las autoridades administrativas pueden fijar la tarifa aplicable.

Empero, no se trata de una amplia e irrestricta remisión a las autoridades administrativas para que fijen a su arbitrio este fundamental elemento del tributo. Si así fuera, lejos de ser un avance significativo en la estructura hacendística nacional, el artículo 338 de la Carta constituiría un retroceso y se traduciría en un peligroso desconocimiento del "principio de reserva de ley". La disposición constitucional tuvo el cuidado de establecer que la ley debe fijar, en todo caso, el método y el sistema para la determinación del tributo en función del

costo del servicio y la forma de distribuirlo entre los contribuyentes.

Las expresiones “método” y “sistema” tienen que ver con la determinación del costo que debe distribuirse entre los contribuyentes. La “forma”, por su parte, se relaciona con la distribución misma y los condiciones en que cada contribuyente debe ser incidido por el tributo.

Los “métodos” para la determinación del costo del servicio, según acertada jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia, están constituidos por “pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa” Si el “método”, según el Diccionario de la Lengua española es “el modo de hacer con orden una cosa”,<sup>36</sup> bien puede decirse que en el caso de las “tasas” se concreta en “el modo de establecer los criterios que permitan definir el costo del servicio”.

Los “sistemas”, por su parte, son “formas específicas de medición económica de valoración y pon-

deración de los distintos factores que convergen en la determinación del “costo”<sup>37</sup>. Lo que equivale a decir, a la luz del Diccionario de la Lengua española, que un “sistema”, en esta materia, es un “conjunto de factores” y “formas concretas” que permitan establecer, con precisión, el costo del servicio.<sup>38</sup>

La “forma” de hacer el “reparto” del costo del servicio, de acuerdo con el mismo Diccionario, en su tercera acepción, sugiere una “fórmula” o “modo” de efectuar esa distribución entre los usuarios.<sup>39</sup>

Infortunadamente, la jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia ha sido en extremo variable en esta materia y ha involucionado de una concepción estricta, a la luz de la cual el método, el sistema y la forma deben ser previstos con precisión por la ley, a una eminentemente formalista que, a despecho de la sustancia, ha acogido un criterio que desvirtúa por completo la cuidadosa exigencia de la Carta de 1991. Según el último criterio jurisprudencial, basta con que la ley aluda a la existencia de un método, sistema o forma sin que tenga que precisar, en detalle, los



<sup>36</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, Madrid, Edit. Espasa-Calpe, 1992, vol. II, pág. 1366.

<sup>37</sup> Sentencia número C-155 de 1994, Magistrado ponente José Gregorio Hernández Galindo.

<sup>38</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, edit. cit, pág. 188.

<sup>39</sup> *Ibidem*, vol. I, pág. 984.

parámetros de una y otras condiciones para la actuación de las autoridades administrativas. Veamos, a continuación, las sentencias más relevantes sobre esta materia, las cuales ponen de presente los cambios de la jurisprudencia.

En una primera etapa, de la cual es fiel reflejo la ya citada sentencia C-455 de 1994 declaratoria de la inexecutable de algunos apartes del artículo 34 de la ley 62 de 1993 y de algunas disposiciones del decreto 2453 de 1993, sobre contribuciones a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, la Corte hizo particular énfasis en el hecho de que la habilitación a las autoridades administrativas para que fijen las tarifas de las tasas y contribuciones es una excepción al principio *nullum tributum sine lege* que, como tal, es de interpretación restrictiva. No basta con que la ley determine la forma en que debe verificarse el reparto del tributo entre los contribuyentes, sino que además es indispensable que el método y el sistema para la cuantificación del costo a financiar con el "tributo vinculado", sea regulado de manera precisa por la ley.

La posición de la Corte halló su sustento en una omisión de la ley 62 que se pone de manifiesto con la transcripción del artículo 34, cuyos incisos 2º y 3º fueron declarados inexecutable, en el cual se leía lo siguiente:

Art. 34 "Créase la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada adscrita al Ministerio de Defensa.— Con el objeto de atender los gastos necesarios para el manejo y funcionamiento de esta Superintendencia, se establece una contribución a cargo de las entidades vigiladas, la cual deberá ser exigida por el Superintendente de Vigilancia y Seguridad Privada el 1º de febrero y el 1º de agosto de cada año...

La contribución guardará proporción respecto de los activos de la empresa, utilidades, número de puestos vigilados y costo de la vigilancia, de acuerdo con las modalidades de los servicios prestados y según éste se destine a terceros o a la seguridad interna de una empresa."

Nótese que si bien la norma alude a la forma en que debe distribuirse el tributo entre los contribuyentes, omitió lo relacionado con el método y el sistema para determinar el costo a repartir. Esa anomalía de la ley condujo a la Corte a declarar su inexecutable.

Tan loable preocupación jurisprudencial por el respeto del principio *nullum tributum sine lege* tuvo, sin embargo, un verdadero retroceso en el fallo proferido el 26 de septiembre de 1996 en relación con el artículo 21 de la ley 105 de 1993, sobre peajes, el cual

fue declarado exequible por la Corporación a pesar de que no reguló, en absoluto, ni el método ni el sistema que han de tener en cuenta las autoridades administrativas para establecer la tarifa. La transcripción de la norma demandada es pertinente para comprobar el indudable y cuestionable cambio en la jurisprudencia constitucional.

**Art. 21** "Tasas, tarifas y peajes en la infraestructura de transporte a cargo de la Nación.— Para la construcción y conservación de la infraestructura de transporte a cargo de la Nación, ésta contará con los recursos que se apropien en el presupuesto nacional y además cobrará el uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios, buscando garantizar su adecuado mantenimiento, operación y desarrollo.

Para estos efectos, la Nación establecerá peajes, tarifas y tasas sobre el uso de la infraestructura nacional de transporte y los recursos provenientes de su cobro se usarán exclusivamente para ese modo de transporte.

Todos los servicios que la Nación o sus entidades descentralizadas presten a los usuarios accesoriamente a la utilización de la infraestructura nacional de transporte, estarán sujetos al cobro de tasas o tarifas.

Para la fijación y cobro de tasas, tarifas y peajes, se observarán los siguientes principios:

- a) Los ingresos provenientes de la utilización de la infraestructura de transporte, deberán garantizar su adecuado mantenimiento, operación y desarrollo;
- b) deberá cobrarse a todos los usuarios, con excepción de las motocicletas y bicicletas;
- c) el valor de las tasas o tarifas será determinado por la autoridad competente; su recaudo estará a cargo de las entidades públicas o privadas, responsables de la prestación del servicio;
- d) las tasas de peajes serán diferenciales, es decir, se fijarán en proporción a las distancias recorridas, las características vehiculares y sus respectivos costos de operación y
- e) para la determinación del valor del peaje y de las tasas de valorización, en las vías nacionales, se tendrá en cuenta un criterio de equidad fiscal".

La simple lectura de la norma, a la postre declarada exequible por la Corte, pone de presente que no hay regla alguna que se refiera al método o al sistema para la cuantificación del costo cuya distribución entre los contribuyentes es determinante para el tributo.

Lo único que se advierte en la norma, a manera de simple reiteración de lo que ya tiene previsto el artículo 338 de la Carta Política, es que “los ingresos provenientes de la utilización de la infraestructura de transporte, deberán garantizar su adecuado mantenimiento o reparación y desarrollo”. Esto es, que deben tener como límite el costo del servicio, concepción esta que se relaciona con el destino que indefectiblemente deben tener las “tasas” y contribuciones y que en la doctrina se ha orientado desde la óptica de la “razonable equivalencia”, según lo expusimos al explicar nuestra definición de la “tasa”.

A pesar de ello, y en contraste con lo que había sostenido en 1994, la Corte Constitucional dijo: “La ley, en síntesis, no tiene por qué contener una descripción detallada de los elementos y procedimientos que deben tenerse en cuenta para establecer los costos y definir las tarifas. Tal exigencia haría inútil

la delegación prevista en el artículo 338 y crearía un marco rígido dentro del cual no podrían obrar las autoridades competentes. Autoridades (...) cuya buena fe se presume, según el principio general del derecho, mientras no se demuestre lo contrario”.<sup>40</sup>

“(...) No es necesario que las leyes previstas en el inciso segundo del artículo 338 usen las palabras “sistema” y “método”, como si se tratara de fórmulas sacramentales. Basta que de su contenido se deduzcan el uno y el otro, es decir, los principios que deben respetar las autoridades y las reglas generales a que están sujetas, al definir los costos recuperables y las tarifas correspondientes.”

No obstante, basta leer el artículo 21, transcrito, para comprobar que su texto no contempla ningún método o sistema ni permite inferirlo. Su omisión es evidente y en ausencia de esas previsiones,



<sup>40</sup> La sentencia C-482, del 26 de septiembre de 1996, que aquí se comenta, tuvo como ponentes a los magistrados Jorge Arango Mejía y Hernando Herrera Vergara y fue materia de salvamento de voto de los magistrados Antonio Barrera Carbonell y Carlos Gaviria Díaz, en el cual se cuestiona el retroceso de la Corte en relación con la sentencia de 1993. La preocupación de los magistrados que salvaron su voto tiene plena justificación y coincide con los planteamientos que aquí se exponen: “no encontramos razón plausible, al menos en el terreno jurídico, para que la Corporación, en tan pocos meses, después de haber corregido una doctrina con el voto de todos sus integrantes, haya resuelto retroceder, no se diga a la etapa ya superada de su propia jurisprudencia, sino todavía más atrás, a las épocas en las cuales se desconocía, por no haber sido conquistado, el principio según el cual no puede haber tributo sin representación” (...) “El fallo acoge ahora la peregrina tesis según la cual, como la Constitución no definió —como si se tratara de un diccionario— los vocablos método y sistema, el Congreso no tiene obligación de establecerlos directamente, cuando así lo estatuye la Carta Política, y la Corte Constitucional tiene vedado profundizar en tales conceptos y exigirlos al legislador” (...) “Con semejante teoría resulta borrada de un solo plumazo la función del juez, particularmente el de constitucionalidad, con el agravante de que al tenor de ella, únicamente los conceptos expresamente definidos en la Constitución pueden ser objeto de la defensa judicial confiada a esta Corte, imposibilitando cualquier evolución jurisprudencial”.

deja en las autoridades administrativas la potestad de regular la tarifa sin más limitaciones que la concepción general del costo del servicio.

Si el constituyente en verdad hubiera querido delimitar el ámbito de acción de las autoridades administrativas en función del acto únicamente, no tendría sentido la expresa exigencia del artículo 338 de la Carta en el sentido de que el "método" y el "sistema" de determinación del "costo" y la "forma" de repartirlo sean previstos en forma clara por la ley.

Lo cierto es que tan importante precepto constitucional, como es el inciso 2º del artículo 338 en comentario, por el cual se superan los tradicionales requisitos sobre el alcance de los conceptos de "tasas" y "contribuciones", como tributos, y se facilitan la agilidad y el dinamismo de su regulación, en especial en lo relacionado con la tarifa, no puede ser interpretado a despecho del riguroso principio *nullum tributum sine lege*. Como en la sentencia C-455 de 1994 lo advirtió con certeza la Corte Constitucional, la posibilidad de que las autoridades administrativas, y no la ley, establezcan la tarifa de las "tasas" y "contribuciones", es una excepción al principio fundamental de "reserva de ley" y, como tal, debe ser materia de una interpretación restrictiva.

**V. Naturaleza jurídica de los peajes y las contribuciones a las superintendencias: los peajes son "tasas" y las sumas a cargo de las entidades vigiladas y a favor de las superintendencias son "contribuciones especiales"**

No hay unanimidad en la doctrina en torno a la naturaleza jurídica de los "peajes". La discusión empieza con la calificación del importe por pagar correspondiente como un "precio" o como un "tributo", aspecto sobre el cual autores de reconocida importancia, como James Buchanan y Ramón Valdés Costa han sido enfáticos en sostener que el recurso no es más que un "precio", si se quiere "político", que quien utiliza un bien de dominio público sufraga a título de contraprestación. Ese criterio obedece a la restringida concepción de la "tasa" que limita el ámbito de esa modalidad de tributo a las retribuciones de los servicios estatales que si bien en principio deberían prestarse en forma gratuita se financian, en todo o en parte, con una contrapartida dineraria que se exige al usuario.

Empero, si se tiene en cuenta que la utilización del bien de dominio público que sea indispensable para el contribuyente puede dar lugar a una "tasa" en los términos que se comentan en este capítulo, es factible afirmar, en esta oportunidad, que el "peaje" sí



constituye un tributo para cuyo pago puede ser determinante la solicitud, pero no la voluntad libre, del contribuyente. Dado que quien utiliza la vía pública financiada con el peaje no tiene opción alguna en el sentido de utilizar otra, o si la tiene es en forma excepcional y generalmente con la obligación de pagar otro peaje así sea menor, es claro que al hacerlo no obra en un ámbito de libertad porque la utilización es para él imprescindible. En consecuencia, si se dejara a las autoridades administrativas en condiciones de regular a su arbitrio el importe del peaje, el usuario quedaría sometido a una discrecionalidad inaceptable que no lograría atenuarse con el "control de precios", si se tiene en cuenta que tal control lo ejerce la misma administración pública que fijaría y recaudaría los peajes, directa o indirectamente.

En ese sentido este trabajo se aparta de lo sostenido en la primera edición de nuestro libro intitulado *El liberalismo y la teoría de los tributos*, en el sentido de que el "peaje" es una "contribución" y se separa también de lo sostenido al respecto por Héctor B. Villegas y Carlos M. Giuliani Fonrouge. El servicio originario de la "tasa", en efecto, no necesaria-

mente ha de implicar una posición dinámica del Estado sino que también puede consistir en una actitud permisiva de facilitar el uso o el goce de bienes. Al fin y al cabo, como se explica en nuestra obra intitulada *El impuesto sobre el valor agregado (IVA)*, el contexto jurídico de referencia en lo que a los servicios atañe es el de las obligaciones de "hacer" o de "no hacer". Lo primero, en todos los casos en los cuales la gestión a retribuir se concreta en un acto o una serie de actos respecto de los cuales el usuario cumple una función eminentemente pasiva, de simple utilización de los servicios. Y lo segundo, cuando el ente público, o en su caso el particular que realiza actividades de tipo estatal y de interés colectivo, se limita a permitir a un tercero, el contribuyente y usuario, el uso de bienes de dominio público, en un contexto de concurrencia de obligaciones de "hacer" (dejar al usuario en condiciones de utilizar el bien) y de "no hacer" (no obstaculizarle el uso del bien de dominio público).<sup>41</sup>

Tampoco comparte esta obra la opinión de quienes sostienen que el peaje es un impuesto, porque es evidente que la suma sufragada por el usuario es a manera de contraprestación por el uso



<sup>41</sup> Es de advertir que, a juicio de la Corte Constitucional de Colombia, el peaje tiene la naturaleza jurídica de "tasa".

de un bien de dominio público. El impuesto, según lo pone de presente la generalidad de la doctrina, es esencialmente acontrapresatacional y su destino supera el simple objeto de financiación de una actividad relacionada con el contribuyente.

Y en lo que toca con las contribuciones a cargo de los entidades vigiladas y a favor de las Superintendencias u organismos que las controlan, esta obra discrepa de la opinión tradicional según la cual tienen la naturaleza de "tasas" y no de "contribuciones". Lo cierto es que la prestación a cargo de las sociedades vigiladas no retribuye ningún servicio y, por otra parte, el pago que debe verificar el contribuyente no depende en absoluto de su solicitud de actuación estatal. En cambio, la prestación en comentario le reporta al contribuyente un beneficio que tiene su más notoria expresión en la protección y la buena fama con que la vigilancia estatal inviste al sector o actividad de que se trate, en tanto facilita un contexto de seguridad para los clientes o usuarios y de exclusión de quienes no cumplen los requisitos para realizar la actividad controlada. Beneficio al cual se agregan, con frecuencia, otros de menor alcance pero de

real existencia, como son el suministro de informaciones, servicios estadísticos, publicidad y otros más que suelen concurrir con la vigilancia estatal pero que, por su alcance eminentemente accesorio o eventual, no son suficientes para que el conjunto de la gestión estatal pueda considerarse originario de una "tasa".

Como se observa en el capítulo siguiente, este tipo de prestaciones tributarias a cargo de las autoridades vigiladas tiene las características propias de las contribuciones especiales porque su causación y pago no depende de la solicitud del contribuyente y porque no entrañan propiamente una actividad divisible y atribuible a él, si bien es claro que, como ocurre en general con los contribuciones, sugiere una gestión de interés público que le reporta beneficio. Y como tributo vinculado que es, está destinado al sostenimiento de la entidad que ejerce la labor de inspección y vigilancia. Otros autores, entre ellos Valdés Costa, sostienen que la contribución en comentario tiene las características propias de las tasas, tal vez por esa concepción de actividad exclusivamente pública, y en principio gratuita, que sirve de referencia a sus planteamientos.

## II. Las contribuciones especiales

A manera de introducción al tema, cabe hacer dos precisiones: en primer lugar, esta obra acoge la tridivisión de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones porque participa de la opinión mayoritaria de la doctrina según la cual cada una de esas tres especies tiene peculiaridades y características propias que permiten identificarla en forma autónoma.

En segundo lugar, alude a "contribuciones especiales" para identificar, bajo ese género, a las diferentes modalidades de tributos vinculados cuya causación no depende de la solicitud del contribuyente, a diferencia de las "tasas", pero cuyo destino es la actividad, obra o gestión originaria de un beneficio para él. Así entendido el género "contribuciones especiales", cabe observar que sus especies son las "contribuciones por servicios", las "contribuciones de mejoras" y las "contribuciones parafiscales". En todo caso, es conveniente reiterar que en ocasiones las Cartas Políticas, y entre ellas la colombiana, aluden a "contribuciones" con dos alcances diferentes: para hacer referen-

cia al deber personal de "contribuir" al sostenimiento de los gastos e inversiones del Estado o para aludir a una forma especial del tributo diferente de las "tasas" y los "impuestos". La primera noción comporta una verdadera sinonimia de las palabras "contribución" y "tributo"; la segunda, parte de la base de que el "tributo" es el género y la "contribución" una de sus especies. En esta obra se opta por identificar las "contribuciones especiales" como una de las tres grandes modalidades de tributos.

Mas la cuestión no termina en esta precisión de términos. Numerosos autores tienden a descartar que las "contribuciones parafiscales" hagan parte del género "contribuciones especiales" y sugieren los más variados criterios para identificar esta modalidad de ingreso, tan arraigada en los países a partir de la segunda postguerra. Unos de ellos, sostienen que la parafiscalidad si bien tiene naturaleza tributaria, no encuadra en la división tripartita que predomina en la doctrina latinoamericana.<sup>42</sup> Otros como Duverger en-



<sup>42</sup> En particular un sector de la doctrina brasileña participa de una concepción de la parafiscalidad como cuarta modalidad de tributos, diferente de las tasas, las contribuciones especiales y el impuesto. En Colombia, ese punto de vista ha sido propuesto por Luis F. Botero y Catalina Hoyos, en su trabajo sobre las exacciones parafiscales publicado en la revista "Temas Jurídicos vol XII", de la Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Santafé de Bogotá, 1998.

cuentran que la parafiscalidad entraña un verdadero "impuesto corporativo". Y no faltan quienes niegan la naturaleza tributaria de la parafiscalidad, amparados en el hecho de que en muchos casos la suma a sufragar por los integrantes del sector correspondiente es recaudada y administrada por entidades de derecho privado. En este trabajo, como ya vimos, se parte de la base de reconocer que la parafiscalidad entraña un tributo vinculado que es susceptible de incluir en el género "contribuciones especiales", de la clasificación tripartita.

Por otra parte, las diferentes modalidades de tributos que cabe incluir en el género "contribuciones", tienen en ocasiones similitudes con los impuestos, en dos aspectos fundamentales: en primer lugar, en el relacionado con la creación del tributo y el nacimiento de la obligación tributaria, hechos estos en los que la solicitud del contribuyente no es decisiva, aún a pesar de ser factible que el origen de una "contribución de mejoras", o "por valorización", se encuentre en la solicitud colectiva de los propietarios de los predios que hayan de beneficiarse con la obra de que se

trate. Y en segundo lugar, los alcances del beneficio que se percibe como contrapartida por el tributo sufragado, toda vez que en ocasiones no es cuantificable en forma absoluta y rigurosamente individual sin que, por tal motivo, pueda desconocerse el hecho de que entraña una verdadera compensación para el contribuyente. Y no se trata de un beneficio en sentido amplio, o impersonal, como el que subyace tras los impuestos en el sentir de quienes en alguna medida prohijan la concepción del "impuesto precio". Se trata de un beneficio latente, que guarda plena armonía con la destinación específica e inmodificable de los recursos provenientes del pago de la contribución, la cual impide que el sujeto activo de la obligación tributaria los agregue a la unidad de caja presupuestal.<sup>43</sup>

Tan notorias son en ocasiones las características que acercan las contribuciones en comentario a los impuestos que, como ya se anotó, no han faltado posiciones doctrinarias y jurisprudenciales que han optado por calificarlas como una modalidad de impuestos especiales o que, en una posición híbrida cuyo contenido cien-



<sup>43</sup> En ese sentido, la normativa presupuestal colombiana requiere una revisión a fondo sobre las nociones de "ingresos corrientes" y "rentas nacionales" para que quede claro que los recursos correspondientes a tributos vinculados (tasas y contribuciones especiales) no sólo pueden sino que deben tener una destinación específica. Véase, al respecto, nuestro trabajo intitulado *Algunas apreciaciones sobre hacienda pública*, en Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario Santafé de Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

tífico es insostenible, llegan a acudir al fácil expediente del "tributo mixto", denominación esta que no define ni aclara nada.<sup>44</sup> Es de destacar, al respecto, que en Colombia la actual "contribución de mejoras", o "por valorización", se llamó por mucho tiempo, hasta 1966, "impuesto de valorización", con lo cual se confirma esa tendencia. Del propio modo, en los estudios internacionales sobre los sistemas tributarios y en las organizaciones internacionales, suele hacerse referencia a las tradicionales "contribuciones de seguridad social" con el nombre de "impuestos" hasta el punto de incluirlas como referencia para determinar el "coeficiente fiscal" o "impositivo" del sistema imperante.<sup>45</sup>

Con esos antecedentes, es del caso abordar, a continuación, nuestra definición de "contribución especial", para enfatizar, a renglón seguido, sobre sus elementos distintivos y las diversas modalida-

des que, a nuestro juicio, comprende ese género de tributos, a saber: "contribución de mejoras", "contribuciones por servicios impuestos" y "contribuciones parafiscales". Veamos:

### ***1. Lo que debe entenderse por "contribución"***

La "contribución" "es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como titular directo o indirecto, en virtud de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o la actividad de que se trate".

La "contribución" es una "prestación tributaria", porque es fruto del poder de imperio que ejerce el Estado y se establece sin



<sup>44</sup> Cabe destacar, en esta materia, la interesante discusión que se presentó en Colombia en torno a la procedencia de una "contribución de valorización por beneficio general" a raíz de su adopción por los acuerdos 07, de 1987, y 16, de 1990, por el Concejo Distrital de Bogotá. Entre los numerosos temas que estuvieron en debate, en esa oportunidad, el de la naturaleza impositiva o no impositiva del tributo fue uno de ellos, si bien a la postre la jurisprudencia del Consejo de Estado no se pronunció sobre el particular porque la ley, al amparo de la cual se expidieron las normas reglamentarias y los acuerdos, tenía prevista la contribución por "beneficio general", motivo por el cual el asunto tendría que dilucidarse con ocasión de una eventual acción ante la Corte Constitucional. Una tesis que se propuso durante la controversia fue la de la naturaleza "mixta" del tributo, si bien sobre la materia no hubo mayor profundización. Véanse, al respecto, las sentencias del 27 de agosto y del 13 de diciembre de 1993 (Magistrada ponente Consuelo Sarria Olcos), relacionadas con demandas promovidas contra los acuerdos 7, de 1987, 16, de 1990 y 19, de 1990, del Consejo Distrital de Bogotá.

<sup>45</sup> Véase, a manera de ejemplo, a Pierre Beltrame, *Los sistemas fiscales*, Barcelona, Oikos—Tau S.A., 1997, pág. 20. Véase además a Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Santafé de Bogotá, Buenos Aires y Barcelona, edición conjunta de Temis, Depalma y Parcial Pons, 1996.

mediar la voluntad del contribuyente, aun a pesar de que en los sistemas tributarios los ordenamientos tengan prevista la participación de los afectados en el proceso de definición de algunos de sus elementos esenciales y, en especial, de los criterios para determinar el grado de beneficio que reportan. La decisión de acudir a la "contribución", como medio de financiación, es del Estado y ante ella nada puede hacer el sujeto pasivo. Tal vez esa característica es la que en mayor grado acerca la contribución al impuesto y la diferencia de la tasa: porque la contribución no depende, en absoluto, de la solicitud contribuyente, no constituye una "tasa" aunque, por distribuirse entre los contribuyentes en función del "beneficio" que reportan de la acción estatal, tenga la estructura propia de un "tributo vinculado".

La "contribución" debe ser establecida "por la ley o con fundamento en la ley", porque así lo impone el principio liberal *nullum tributum sine lege*. En Colombia, el artículo 338 de la Carta es claro al disponer que, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas y los concejos pueden establecer contribuciones fiscales y parafiscales. Empero, de manera similar a lo que establece en materia de "tasas", habilita a las autoridades administrativas para

que regulen la tarifa del tributo, pero no en forma arbitraria sino con sujeción a un sistema y un método de cuantificación y a una forma de distribución que deben ser regulados de manera directa y precisa por la ley. Y dada la compleja estructura del Estado actual, es posible, como lo ha reconocido la Corte Constitucional de Colombia en jurisprudencia que se examina en el capítulo relacionado con las "tasas", que la tarifa la fije una autoridad distinta de la facultada para su recaudación, máxime si se tiene en cuenta que las actuales tendencias a la privatización suelen traducirse en que ese recaudador sea un particular que obra como concesionario del Estado o como su asociado.

Se establece "a favor del Estado como titular directo o indirecto" porque, dada la concepción actual que reconoce en el ente público una eficiente labor fiscalizadora y de control que contrasta con los reiterados equívocos de su gestión directa como empresario ineficiente y sin compromiso real, es lo usual que gran parte de las actividades que otrora realizara el "Estado benefactor", o "providencia", sean asumidas por el sector privado aunque con sujeción a la vigilancia Estatal.

Fruto de esa tendencia es que, en muchos casos, y en particular en la construcción de obras públicas,

la fuente de pago para el contratista privado que las ejecuta esté constituida por los recaudos provenientes de la "contribución de mejoras" correspondiente; o por esa misma fuente para la construcción y el "peaje" para la conservación y mantenimiento (vgr. las carreteras que integran la infraestructura vial).

El hecho generador de la "contribución especial" "es la realización actual o potencial de una obra o la ejecución de una actividad de interés colectivo". Lo primero, en el caso de la "contribución de mejoras", conocida en Colombia como "de valorización". Lo segundo, en la hipótesis de "contribuciones por servicios" o "parafiscales".<sup>46</sup> De cualquier modo, es indispensable que la obra o actividad tenga cabal ejecución porque, de lo contrario, no estaríamos ante una

"contribución" sino ante un impuesto velado que se ocultaría tras el ropaje del tributo vinculado y, en esa misma medida, habría sido establecido de mala fe y en detrimento de las diversas reglas que para las rentas impositivas prevé el ordenamiento, entre las cuales cabe destacar la del establecimiento de la tarifa en forma directa por la ley, ordenanza o acuerdo y la de la proscripción, en ordenamientos como el colombiano, de rentas nacionales con destinación específica. Y si de lo que se trata es del incumplimiento de la obligación estatal de construir la obra o realizar la actividad originaria del tributo, es claro que el afectado habría efectuado un verdadero "pago de lo no debido" y, por consiguiente, tendría derecho a reclamar del Estado la restitución de lo sufragado sin causa justa. De otra parte, es posible que el cobro,



<sup>46</sup> Ni la doctrina ni las normas son unánimes en torno al "hecho generador" de las contribuciones especiales. Según el artículo 26 de la Ley General Tributaria de España, por ejemplo, el hecho generador está constituido por el "beneficio" o el "aumento del valor de sus bienes" que obtenga el sujeto pasivo como consecuencia de la acción estatal. El Modelo de Código Tributario para América Latina (artículo 17), y con él los Códigos que se han expedido con apoyo en su texto, por su parte, se pronuncia en términos similares para advertir que el hecho generador lo constituyen "los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales". Queralt, Lozano y Poveda sostienen lo propio en su obra **Derecho tributario**, edit. cit, págs. 48 y 49. Bayona De Perogordo, en cambio, afirma que el hecho generador está constituido por "la titularidad de los bienes valorizados o de las actividades económicas beneficiadas" (véase a Miguel Ángel Collado y Gracia M. Luchena M., *Los tributos*, en **Manual de derecho financiero**, parte general, Granada, edit. Comares, 1998, págs. 158 y 259). Y César Aalbiñana y Matías Cortés, cuyos planteamientos compartimos, sostienen que el hecho generador está conformado por la obra o actividad estatal de que se trate. Véanse al respecto las siguientes obras: Manuel Ballesteros Fernández, **Manual práctico de contribuciones especiales**, Granada, edit. Comares, 1992, págs. 89 y 90; César Aalbiñana, **Sistema tributario español y comparado**, Madrid, edit. Tecnos, págs. 560 a 566; y Matías Cortés, **Ordenamiento tributario español**, Madrid, edit. Civitas, 1995, págs. 230 a 232. Para nosotros, según se aprecia en el texto, el hecho originario es, en efecto, la obra o actividad estatal. No es la simple posesión del bien o la titularidad de la actividad, porque ni la una ni la otra, por sí solas, tienen la virtud de dar origen a la obligación tributaria. Ni es el "beneficio", porque su consideración es viable para la determinación de lo que a cada contribuyente le corresponde pagar pero no es suficiente para que se configure el hecho generador. Si así fuera, no podría diferenciarse la "contribución especial" del "impuesto a la plusvalía inmobiliaria".

y el consiguiente recaudo, tenga ocurrencia con posterioridad a la ejecución de la obra, y no con antelación, porque así lo imponga el interés colectivo. Empero, es necesario que las disposiciones de orden nacional o local en desarrollo de las cuales haya de emprenderse la gestión de que se trate, dispongan su financiación con la contribución y que, en ese mismo orden de ideas, las normas que regulen el tributo tengan el estrecho vínculo con la obra o actividad que es propio de su naturaleza contraprestacional. Si se permitiera que con posterioridad a la ejecución de obras que se emprendieron y llevaron a término sin prever el tributo vinculado se aprobara una contribución como instrumento financiero para cubrir el importe de las obras, se desnaturaría el tributo y arribaríamos, también en este caso, a los terrenos de los "impuestos velados" que de contribución especial, o de mejoras, solo tienen el nombre.

La actividad u obra originaria, a su turno, puede ser emprendida por el Estado o por los particulares; en este último caso, en virtud de convenios de concesión, asociación o colaboración empresarial que habiliten al contratista, asociado o concesionario para aportar la infraestructura y, si es el caso, llevar a término la actividad u obra y realizar labores de mantenimiento y operación.

De cualquier manera, es de importancia decisiva advertir que la actividad u obra a financiarse con la contribución debe tener un costo, como magnitud aritmética de referencia para el establecimiento del tributo, costo que, bueno es reiterarlo, delimita la destinación específica que caracteriza al tributo en análisis. De no ser así, el ingreso en cuestión no se percibe por el Estado a título de "contribución" sino de "impuesto" y, en ausencia de ese vínculo con la actividad a financiar, se debe agregar como recurso a la unidad de caja presupuestal. Tal es el caso, para mencionar un ejemplo de reciente acogida en los ordenamientos urbanos, del "impuesto a la plusvalía inmobiliaria" a que puede dar lugar una simple acción urbanística que reclasifique un predio de rural o suburbano a urbano o, en general, que conlleve un incremento en el valor de ciertos inmuebles sin que pueda decirse que hay realmente un costo a solventar con el producto del tributo; y aun en el caso de que el impuesto a la plusvalía se cause en virtud de una obra, el contexto de referencia es el de un "tributo no vinculado" si, como ocurre en legislaciones como la colombiana (artículo 83 de la ley 387 de 1997), éste se liquida y cubre sin sujeción al costo de la obra. Es de destacar que, en ordenamientos como el español, se tiene previsto que el importe a financiar con la contri-



bución de mejoras no puede exceder del 90% del costo.<sup>47</sup>

La obra o actividad gravada no halla su origen en la solicitud del contribuyente ni es susceptible de dividirse de manera que pueda aludirse a una prestación a cargo del Estado que deba ser retribuida con el tributo ni, menos aun, a un contrato que regule las relaciones entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.<sup>48</sup> Tal vez la diferencia más notoria entre la "contribución" y la "tasa" radica en esa característica de unilateralidad de la contribución, puesta de manifiesto en el hecho de que el Estado impone la obra o actividad de que se trate y el contribuyente queda sometido al pago del tributo, aunque no en la forma que a bien tenga establecer el régimen, sino en función de beneficio que reporta. La gestión estatal, o cuasiestatal, originaria de la contribución, es de

tipo general e indivisible, y no individualizable en la persona del contribuyente; y el hecho de que le reporte un beneficio actual o eventual, no significa que la gestión originaria tenga el alcance particular y bilateral que es propio de la "tasa" y que permite aludir a un verdadero vínculo contractual que concurre con la naturaleza tributaria de la relación establecida entre el ente prestador del servicio y el contribuyente.<sup>49</sup>

El importe de la "contribución" se determina en función del beneficio que perciba el contribuyente, de manera actual o potencial, y hasta en concurrencia del costo que demande la construcción, conservación o mantenimiento de la obra o actividad originaria. Porque, como ya se anotó, la destinación específica de este recurso a la financiación de la actividad típica de tal manera al tributo que descarta su integración



<sup>47</sup> Véase al respecto a Juan Martín Queralt y otros. *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, edit. Tecnos, 1997, pág. 121, comentario sobre la Ley de haciendas locales. Esos dos criterios de referencia, el beneficio del contribuyente y el costo de la actividad, son los que nos permiten discrepar de los planteamientos de Antonio Berliri a la luz de los cuales las "contribuciones especiales" carecen de peculiaridades y características propias que permitan atribuirles una existencia separada de los impuestos. Véase, al respecto, a Antonio Berliri, *Principios de derecho tributario*, ed. cit., págs. 316 a 320.

<sup>48</sup> Es por eso que en ocasiones se le identifica como propia de un verdadero "consorcio obligatorio" en desarrollo del cual el Estado ejecuta la obra pero los particulares la financian. Véase, a manera de ejemplo, la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de Colombia de fecha 3 de diciembre de 1937 relacionada con el artículo 4 de la ley 107 de 1938, sobre "impuesto de valorización" (Magistrado ponente Hernán Salamanca).

<sup>49</sup> Para A.D. Giannini, los sujetos comprometidos con el pago de las "contribuciones o tributos especiales" pueden ser "quienes experimenten una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa" o quienes "como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público". Véase Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, ed. cit., págs. 48 y 49. Nuestro punto de vista sobre las "contribuciones" que se pagan a las Superintendencias y entidades de vigilancia y control estatal como "contribuciones especiales", y no "tasas", bien pueden coincidir con la segunda de las hipótesis a que aludía el profesor italiano.

a la unidad de caja presupuestal y pone de presente que si tal integración tiene lugar, no estaríamos propiamente en presencia de una "contribución" sino de un impuesto. Esa doble sujeción de la cuantía al costo y al beneficio se concreta en la necesidad de que los ordenamientos regulen con precisión las condiciones de reparto de todo o parte del costo de que se trate, en función del provecho que deriven los contribuyentes. En el caso de la "contribución de mejoras", el beneficio suele medirse en función del mayor valor que adquieren los inmuebles en virtud de la obra originaria, con algunos criterios complementarios como el "uso potencial" de la obra, el área del predio beneficiado, su destino, etc. En el caso de la contribución a favor de las entidades que ejercen la labor de inspección y vigilancia, el beneficio se determina generalmente en función del tamaño y las condiciones propias de la sociedad sometida al pago del tributo.

Esclarecido el concepto de "contribución especial", como género, es del caso examinar, en las páginas siguientes, cada una de sus modalidades, a saber: la contribución por mejoras, la contribución por

servicios impuestos y la contribución parafiscal.<sup>50</sup> Veamos:

## **II. La contribución por "mejoras" o "valorización"**

La "contribución por mejoras" ha sido la modalidad que con mayor interés han abordado la doctrina y la jurisprudencia en esta materia, a tal punto que en no pocos casos, casi en todos, la referencia a las "contribuciones especiales" se limita a este tradicional tributo o dedica su mayor espacio a analizarlo.

El hecho generador de la "contribución de mejoras" radica en la realización de una obra pública, o en ocasiones de un conjunto de obras, cuya destinataria es la colectividad y no una persona en particular, pero de la cual se desprende un beneficio concreto y divisible que tiene su más común expresión en un "mayor valor" de los inmuebles que están localizados en la "zona de influencia" de la obra.

De ahí su enorme trascendencia e importancia para las finanzas públicas y, en particular, para la consolidación de los sistemas políticos que prohíjan la descentralización y la autonomía de las



<sup>50</sup> Álvaro Arango Mejía, en la doctrina de Colombia, clasifica las "contribuciones especiales" en "contribuciones sociales", "contribuciones corporativas" y "contribuciones económicas". Entre las "contribuciones corporativas" menciona, a manera de ejemplo, las que se sufragan a favor de las Superintendencias de Sociedades y Bancarias, con lo cual coincidimos plenamente. Véase, al respecto el trabajo del inolvidable jurista colombiano (qepd) intitulado *La clasificación jurídica de los tributos*, en la obra *Derecho Tributario*, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2ª ed. 1999, págs. 131 a 157.

entidades territoriales, como es el caso de Colombia. Las obras de mayor envergadura que conforman la infraestructura vial y de bienes de uso público de las grandes ciudades, hallan en la "contribución de mejoras" un instrumento financiero expedito que, por su destinación específica a fines conocidos y pretendidos por la colectividad, tiene el apoyo de una relativa disponibilidad al pago por parte de los contribuyentes.

En Colombia, la "contribución de mejoras" ha sido identificada con el nombre de "contribución de valorización", con el claro propósito de hacer énfasis en el "beneficio económico" que generalmente le ha dado origen. En las primeras normas que la regularon, se le identificó como "impuesto de valorización" hasta que en 1966, mediante el decreto 1604, posteriormente acogido como legislación permanente por la ley 48 de 1968 (hoy incorporada al Estatuto Municipal), se le asignó su denominación actual de "contribución", indudablemente más acorde con su naturaleza.

Por sus características, y en particular por el criterio del "beneficio" que le sirve de referencia, como anota Valdés Costa, es un tributo que presenta algunas similitudes

con el llamado "impuesto al mayor valor de los inmuebles", conocido en Colombia con el nombre de "participación en la plusvalía inmobiliaria".<sup>51</sup>

Empero, sus diferencias son ostensibles, como puede observarse con claridad al confrontarla con ordenamientos como la ley 388 de 1997 de Colombia, sobre régimen urbanístico: En primer lugar, la "participación en la plusvalía inmobiliaria" no necesariamente halla su origen en una obra emprendida por el Estado sino que, por el contrario, puede originarse por simples medidas gubernamentales ("acciones urbanísticas") que no entrañan propiamente un costo que deba repartirse entre los contribuyentes. Tal vez el único caso en que puede decirse que la similitud entre la "participación en la plusvalía" y la "contribución de valorización" es indudable, es el previsto en forma inapropiada por el artículo 87 de la ley 388 citada, el cual toma como "hecho generador" de la "participación" la construcción de obras públicas.

La aludida norma establece que también puede ser hecho generador del que no dudamos en calificar como "impuesto a la plusvalía" la construcción de una obra pública; y es enfática al ad-



<sup>51</sup> Véase a Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, edit cit, págs. 84 y 85.

vertir que no es posible acudir, a la vez, a la "participación" y a la "contribución de valorización" como fuentes de financiamiento. Repárese, sin embargo, en que las condiciones de exigibilidad de las obligaciones a cargo de los contribuyentes son bien distintas, porque en el caso de "contribución por valorización" el simple hecho de la realización de la obra, actual o eventual, habilita a las autoridades para su recaudación, en tanto que en el de la "participación en la plusvalía" se hace necesario que el "mayor valor" se "perciba" por el propietario del inmueble de que se trate, en términos reales (vgr. "venta del predio") o indiciarios (vgr. "otorgamiento de una licencia de construcción"). Mientras la "contribución por mejoras" constituye, por su propia naturaleza, un medio de financiación inmediata de la obra de que se trate, la llamada "participación en la plusvalía inmobiliaria" sólo se percibe por el Estado cuando el mayor valor tiene expresión concreta en el contribuyente, en la forma real o indiciaria que se dejó anotada. De ahí que no sea fácil para las autoridades decidir, en cada caso, el medio financiero ideal.

### **III. Las contribuciones parafiscales**

a) Las contribuciones parafiscales como excepción al principio de universalidad del presupuesto:

La doctrina registra una profunda e interesante discusión en torno a la naturaleza jurídica de las llamadas "tasas", "cuotas", "exacciones", "aportes", "cotizaciones" o "contribuciones parafiscales"<sup>52</sup> en el sentido de dilucidar si tienen naturaleza tributaria o no y, en el primer caso, si son susceptibles de clasificar como impuestos, tasas o contribuciones y cuáles son sus características más significativas. El debate, de reconocidas implicaciones en el derecho de la hacienda pública y en el derecho tributario, ha tenido en Colombia un eco afortunado que se pone de manifiesto en una prolija jurisprudencia de la Corte Constitucional que si bien admite reparos en algunos aspectos, ha contribuido, en alto grado, al esclarecimiento de esta importante institución.

Dada la incidencia que la parafiscalidad tiene en las finanzas públicas colombianas y el



<sup>52</sup> Sobre las diversas denominaciones que las leyes y la doctrina le han dado a los tributos parafiscales, véase a Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1993, pág. 1023.

auge que se pone de presente en numerosas leyes de tipo sectorial que acuden al tributo, este trabajo debe ocuparse en el tema con detenimiento. En primer lugar, hará referencia a algunos aspectos generales, de tipo doctrinal e histórico, que constituyen un contexto indispensable para abordar los temas siguientes; en segundo lugar, reiterará la definición de “contribución parafiscal” que propusimos en nuestra obra intitulada *El impuesto sobre el valor agregado (IVA)* y, a partir de ella, explicará sus características más relevantes; y en tercer lugar, aludirá a las implicaciones presupuestales de la parafiscalidad. Veamos.<sup>53</sup>

b) Aspectos generales e históricos de la parafiscalidad:

Si bien hemos de referirnos más adelante a los antecedentes europeos de la parafiscalidad, nos parece justo recordar que en Colombia conocimos la institución desde temprana hora, aun antes de que en Europa se propusieran por la doctrina sus características y ventajas. Suele aludirse, al respecto, a la llamada “parafiscalidad cafetera” que creó la ley 76 de 1927 con

el nombre de “impuesto a la exportación de café”, el cual se concretaba en el pago de diez centavos por la exportación de cada saco de sesenta kilos. Un “impuesto” que no tenía realmente la condición de tal, porque el Gobierno sólo podía cobrarlo en la medida en que celebrara un contrato con la Federación Nacional de Cafeteros, en virtud del cual el producto del tributo se destinara a la prestación de ciertos servicios a favor de los integrantes del sector cafetero.<sup>54</sup> La estructura sectorial del tributo adquirió su mayor expresión con la creación del Fondo Nacional del Café, por el decreto 2078 de 1940, durante la administración de Eduardo Santos.

El tema de la parafiscalidad es de los que mayor interés han generado en las finanzas públicas después de la segunda guerra mundial. Halla su origen en la proliferación de entidades dedicadas a la realización de actividades que si bien son de interés general, reportan beneficio a personas integrantes de un grupo o sector determinado, aunque no en todos los casos pueda aspirarse a una división cuantitativa exacta.

<sup>53</sup> Para tal fin, tendremos en cuenta los planteamientos que expusimos en la obra *El liberalismo y la teoría de los tributos*, de Editorial Temis, Santafé de Bogotá, 1995, páginas 465 a 467, con algunas modificaciones y adiciones que obedecen a las reflexiones que hemos hecho sobre el tema desde la fecha de la publicación del libro.

<sup>54</sup> Véase, al respecto, a Eduardo López Villegas, *El café derecho especial*, Medellín, Edit. Diké, 1998, págs. 41 a 56. El tema se aborda en la obra como parte del capítulo intitulado “La parafiscalidad cafetera”, en el cual se examinan las condiciones generales de este tipo de tributos y su forma de pago, con énfasis especial en el sector del café.

El término “parafiscalidad” ha sido acogido por la doctrina en Italia, Francia, España y América porque, como anota Valdés Costa, sugiere ese paralelismo en virtud del cual la actividad a financiar con el tributo no se predica como propia o exclusiva del Estado, pero tampoco del sector privado.<sup>55</sup> De ahí que sea viable aludir a “contribuciones parafiscales”, e inclusive “parapresupuestales”, con el fin de destacar que este tipo de ingresos no se agrega a la unidad de caja presupuestal ni se somete al rigor del tradicional proceso presupuestario, o al menos no en el sentido de estar cobijados, en lo que atañe a su uso, por las prolijas reglas de conformación, aprobación, ejecución y control del presupuesto público.

De acuerdo con el destino de los recursos en comentario, de interés general pero para beneficio del mismo sector cuyos integrantes lo sufragan, se alude en ocasiones a diversos tipos de “parafiscalidad”: “social”, “económica”, “educativa”, etc.<sup>56</sup>

El término “parafiscal” tuvo su origen en un documento oficial

francés de 1946, conocido como “Inventario Schuman” (Inventario del ministro Schuman sobre la situación financiera), y se acogió en el ordenamiento de Francia, por primera vez, en un decreto del 9 de diciembre de 1948.

c) La noción de parafiscalidad: definición del Estatuto Orgánico del Presupuesto de Colombia (EOP) y nuestra definición:

El EOP define las “contribuciones parafiscales” como “los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector”. Y, ya en lo que tiene que ver con su régimen en materia de hacienda pública, agrega: “El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.

En la ponencia para primer debate ante las Comisiones Cuartas



<sup>55</sup> Véase a Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, ed. cit., páginas 208 a 210. Véase, además, la obra del mismo autor intitulada *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1992, págs. 132 a 134. En ese mismo sentido, puede observarse a Sergio Francisco De La Garza, *Derecho financiero mexicano*, México, Edit. Porrúa, 1986, págs. 355 y 356. El tratadista mexicano destaca que las contribuciones parafiscales deben su auge a la proliferación de organismos descentralizados que requieren recursos expeditos y algún grado de autonomía.

<sup>56</sup> Véase al respecto a Lucien Mehl, *Elementos de ciencia fiscal*, traducción de J. Ross y M. Bricall, Barcelona, 1964, págs. 197 a 202.

del Senado y la Cámara de Representantes del proyecto que dio lugar a la ley 225 de 1995, en la cual se consagró la definición transcrita, se explicó en los siguientes términos el cambio en la definición de “contribuciones parafiscales” en relación con la que contenía la ley 179 de 1994:

“Se avanza y mejora la definición de contribuciones parafiscales; se incorporan los tres elementos que distinguen la parafiscalidad, como son: la obligatoriedad, la singularidad y la destinación sectorial. Con ello, se corrigen las imprecisiones existentes en el actual artículo 12 de la ley 179 de 1994 como aquella contenida en la frase “recuperar los costos de los servicios que presten”, que corresponde más bien al concepto de “tasa”; o aquella expresada así: “estas contribuciones se establecerán para el cumplimiento de funciones del Estado o para desarrollar actividades de interés general”, que contradice de hecho la naturaleza misma de la parafiscalidad”.<sup>57</sup>

Si bien la definición legal contempla algunos de los aspectos básicos de la parafiscalidad, en especial en lo que atañe a su concepción eminentemente sectorial, creemos necesario observar que la referencia a las contribuciones parafiscales como “gravámenes” es mucho menos precisa que la alusión al género “tributos” y destacar que pueden ser creadas por la ley o con fundamento en la ley, así como su establecimiento en interés colectivo aunque en beneficio del mismo grupo o sector que las sufraga.

Sobre esas bases, y a manera de contexto para la explicación de las características más relevantes de la parafiscalidad, reiteramos la definición que hemos propuesto en otros trabajos, en los siguientes términos:

“La contribución parafiscal es una prestación tributaria establecida en la ley, o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto, y a cargo de quienes integran un

<sup>57</sup> Apartes de la ponencia para primer debate ante las Comisiones Cuartas del Senado y la Cámara de Representantes, del proyecto de ley 049 (Cámara) de 1995, posteriormente ley 225 de 1995, por la cual se modificó el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional. En *Gaceta del Congreso de la República de Colombia*, número 458, del 12 de diciembre de 1995, pág. 5. El texto completo del artículo 12 de la ley 179 de 1974 era el siguiente: “Son contribuciones parafiscales aquellos recursos públicos creados por la ley, originados en pagos obligatorios con el fin de recuperar los costos de los servicios que se presten o de mantener la participación de los beneficios que se proporcionen. Estas contribuciones se establecerán para el cumplimiento de funciones del Estado o para desarrollar actividades de interés general. El manejo y ejecución de estos recursos se hará por los órganos del Estado o por los particulares, de acuerdo con la ley que crea estas contribuciones. Los dineros recaudados en virtud de la parafiscalidad, se deberán destinar, exclusivamente, al objeto para el cual se constituye, lo mismo que los rendimientos que éstos generen y el excedente financiero que resulte, al cierre del ejercicio contable, en la parte correspondiente a estos ingresos. Se incorporarán al presupuesto general de la Nación las contribuciones parafiscales que ejecuten los órganos que forman parte del presupuesto general de la Nación”.

determinado y único grupo o sector, como instrumento financiero para que se ejecute una actividad de interés colectivo que beneficia a ese determinado grupo o sector".<sup>58</sup>

*En primer lugar, la "contribución parafiscal" es una "prestación tributaria" porque halla su origen en el poder de imperio y entraña las características de coacción interna y externa que son propias de este tipo de ingresos.*

La posición de la doctrina sobre la naturaleza tributaria, o no, de la parafiscalidad, y en el primer supuesto sobre el tipo de tributo a que corresponde, no ha sido unánime, en absoluto. Autores como Morselli consideran que no son realmente tributos, en razón de que su finalidad y contenido son económicos y sociales, y no políticos. Otros, como Duverger, no solo insisten en su naturaleza tributaria sino que llegan a afirmar que no hay distinción válida entre las "contribuciones parafiscales" y los "impuestos", motivo por el cual resulta viable designar esta modalidad de tributos con el nombre de "impuestos corporativos". El profesor francés

destaca que las contribuciones de esa naturaleza no pueden compararse con las "tasas administrativas" debido a que, por una parte, el contribuyente no puede negarse al pago ni al beneficio que le reporta la actividad promovida con este medio financiero; y, por otra, la retribución obtenida no es proporcional a la erogación efectuada. La parafiscalidad, agrega, "está constituida por una serie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades (...), impuestos que son para tales colectividades como los impuestos locales para los municipios y provincias".<sup>59</sup>

Lucien Mehl rechaza la naturaleza impositiva de la parafiscalidad con apoyo en el beneficio sectorial que le es característico, pero reconoce que ocupa un lugar intermedio entre la "tasa" y el "impuesto", con lo cual, como Duverger, pone de manifiesto la tendencia de la doctrina francesa a reconocer únicamente dos modalidades de tributos, las "tasas" y los "impuestos", y rechazar la tricotomía que con tanto entusiasmo defendemos en América Latina.<sup>60</sup>



<sup>58</sup> Muiricio A. Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado*, Santafé de Bogotá, Edit. Temis, 1998, pág. 457.

<sup>59</sup> Maurice Duverger, *Hacienda pública*, traducción de Enrique Begaría Perpiñá, Barcelona, Edit. Bosch, 1980, pág. 70.

<sup>60</sup> Véase a Lucien Mehl, *Elementos de ciencia fiscal*, edit. cit., pág. 201.



En general, los autores que rechazan la tridivisión de los tributos y prohíben únicamente la existencia de impuestos y tasas, tienen que llegar a la conclusión de que las contribuciones parafiscales son en realidad "impuestos especiales" o "de afectación".<sup>61</sup>

Ferreiro Lapatza, por su parte, aborda el tema de las "contribuciones especiales" desde la perspectiva de los ingresos tributarios, pero para destacar sus diferencias con los impuestos. En ese orden de ideas, advierte que si bien los impuestos en general se destinan a satisfacer necesidades de la comunidad como un todo, en ocasiones es factible identificar entre los asociados a determinados sujetos que derivan mayor beneficio a los cuales, por tal motivo, pueda exigírseles el pago del tributo.<sup>62</sup>

Y hay quienes llegan a afirmar que las "contribuciones parafiscales", como tributos que se conciben "al lado" de los "fiscales", son en realidad un género dentro del cual

cabe encontrar "tasas, "impuestos" o "contribuciones especiales" de naturaleza parafiscal. Tal es el caso de Fernando Pérez Royo, quien arriba a esa conclusión con apoyo en el numeral 2º del artículo 26 de la Ley General Tributaria de España, conforme al cual "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". Sobre el particular, comenta Pérez Royo, en clara referencia a la tricotomía de los tributos que acoge la misma norma en su numeral 1º: "El artículo 26.2 LGT nos dice que tendrán (las exacciones parafiscales) la consideración de impuesto cuando se exijan sin consideración a una específica actividad de la Administración. En caso contrario, serían consideradas tasas (que es precisamente el supuesto más usual) o contribuciones especiales".<sup>63</sup>

Ya en lo que toca con Colombia, nos parece acertada la expresa



<sup>61</sup> Tal es el caso, además de Duverger, de Sainz De Bujanda o de Persianil. Véase, al respecto, a Carlos María Giuliani Fonrouge, **Derecho financiero**, edic. cit., págs. 1014 y 1025.

<sup>62</sup> Véase a José Juan Ferreiro Lapatza y otros, **Curso de derecho tributario**, Madrid, Marcial Pons, 1992, pág. 705.

<sup>63</sup> Fernando Pérez Royo, **Derecho financiero y tributario**, Madrid, Civitas, 1998, pág. 119. Matías Cortés, por su parte, alude a esas tres posibles modalidades de "tributos parafiscales" a que alude el artículo 26 de la ley general Tributaria de España, pero hace énfasis en que dada la frecuente vinculación del tributo con "servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo" tienen por lo general la naturaleza de "tasas". Para nosotros, sin perjuicio de las peculiaridades que pueda llegar a presentar cada normativa en particular, los tributos parafiscales no pueden ser ni "tasas" ni "impuestos" sino que, por sus características son siempre "contribuciones". En lo que sí coincidimos con Matías Cortés es en que, en todo caso, son "tributos". Véase a Matías Cortés, **Ordenamiento tributario español**, Madrid, Civitas, 1985, pág. 222.

referencia del artículo 338 de la Carta Política al género “tributos”, o “contribuciones”, y a las tres especies que comprende, cuales son los “impuestos”, las “tasas” y las “contribuciones especiales”, lo cual se aviene a la doctrina mayoritaria de América Latina, que compartimos.

En nuestra obra *El liberalismo y la teoría de los tributos*, definimos el “tributo”, género del cual hace parte la “contribución parafiscal”, como “una prestación que por lo general se satisface en dinero, exigida por el Estado, o por un organismo supranacional, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, o decisión comunitaria, o con fundamento en ella, para cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>64</sup>

Acogemos, la llamada “tricotomía de los tributos” y consideramos que, en ese sentido, es factible aludir a las “contribuciones parafiscales”. No creemos que la parafiscalidad entrañe una cuar-

ta modalidad de tributo, como lo ha pretendido algún sector de la doctrina brasileña, tal vez como consecuencia de la tradicional limitación de las “contribuciones” a la de “mejoras”, que ha caracterizado al país. Menos aún, participamos de la tesis según la cual carece de naturaleza tributaria. Y nos separamos también de quienes sostienen que los ingresos parafiscales constituyen “tasas” retributivas de servicios y de quienes han llegado a afirmar que tienen la condición de “impuestos”.

La “contribución parafiscal” no es un impuesto porque supone un beneficio específico, así sea relacionado con el sector contribuyente y no con los miembros que lo integran, considerados en forma individual, que contrasta con la concepción eminentemente acontraprestacional de los impuestos.

No es una “tasa”, porque la actividad a emprenderse con el producto de los recursos que genera no depende de la solicitud del contri-

<sup>64</sup> Véase a Mauricio A. Plazas Vega, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Santafé de Bogotá, Edit. Temis, 1995, pág. 328. Nuestra definición parte de los lineamientos de la de Héctor B. Villegas, pero con algunas moldificaciones que se comentan en la obra y que se concretan en la eliminación de la referencia a la consulta de la capacidad contributiva como de la esencia del tributo, la alusión al destino de los tributos a financiar inversiones y no solo gastos y la advertencia en el sentido de que no en todos sus elementos el tributo es creado por una ley, porque, en casos como el colombiano, la ley puede habilitar a las autoridades administrativas para que fijen las tarifas de las “tasas” y “contribuciones”, aunque con sujeción a las pautas establecidas por la misma ley. De otro lado, hemos adicionado la definición original de la obra con la expresa referencia al hecho de que los tributos también pueden ser creados por organismos supranacionales, mediante decisiones comunitarias que consultan el principio según el cual no puede haber tributos sin mediar el voto favorable de los representantes del pueblo, con el fin de reconocer un hecho que ya empieza a vislumbrarse en procesos de integración económica avanzados, como el que hoy se reconoce en la Unión Europea.

buyente y porque el servicio que pueda llegar a configurar, no es divisible en el sentido de referirse a una determinada persona ni entraña una equivalencia para cada caso, ni siquiera relativa, entre lo que se da y lo que se recibe.

Es, en cambio, una "contribución especial" porque halla su origen en una actividad impuesta, respecto de la cual no interviene la solicitud del contribuyente, y porque esa actividad genera beneficio para quien la sufraga, así no sea cuantitativamente equivalente al importe pagado o se comprenda solo en un sentido amplio, de tipo integral o multipersonal. En eso se diferencia de las dos restantes modalidades de "contribuciones especiales", "por mejoras o de valorización" y "por servicios", en las cuales el beneficio no es "sectorial" sino "individual".

Es de anotar que nuestra Carta Política ha reconocido la naturaleza tributaria de las rentas parafiscales, en forma expresa, en dos disposiciones cuyo significado no puede ser más elocuente, como son el numeral 12 del artículo 150 y el artículo 338. En una y otra, se califica a este tipo de recursos como "contribuciones", denominación esta que nuestro ordenamiento constitucional ha acogido por tradición como sinónima de "tributo", acaso por el significado que le ha asignado

el liberalismo a la expresión para destacar la disposición de los asociados a "contribuir", más que la de sus gobernantes a someterlos, a hacerlos tributar. Y en ambos casos se alude a las condiciones en que pueden ser creadas las "contribuciones", o "tributos", y las "contribuciones", o "tributos", "parafiscales".

En ese orden de ideas, las contribuciones parafiscales en Colombia se excluyen de la base sobre la cual se liquidan las transferencias a las entidades territoriales. Porque no son propiamente ingresos "tributarios" ni "no tributarios", en el sentido a que alude el artículo 358 de la Carta Política. Por así decirlo, son "parafiscales" y "paratributarios"; no porque no tengan naturaleza "tributaria" sino porque, por sus peculiares características, no tienen el destino propio de los tributos ni se confunden con la cuenta común de los ingresos públicos.

De los términos en los cuales se defendió en la ponencia ante la Comisión Tercera de la Asamblea Nacional Constituyente la facultad del Parlamento de crear contribuciones parafiscales, prevista en el numeral 12 del artículo 150 de la Carta vigente, cabe destacar los siguientes, en los cuales se pone de presente la influencia francesa hasta el punto de traer al presente una terminología ya

superada que identificaba a las "contribuciones de valorización" como impuestos:

"La nueva norma se informa de las dos clases de contribuciones: la fiscal y la parafiscal. La primera abarca el impuesto propiamente dicho, la tasa y la contribución de carácter especial (impuesto de valorización). La segunda, en concepto del profesor Maurice Duverger, está constituida por una serie de "impuestos corporativos" que se perciben en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades (...). Se trata de una serie de impuestos corporativos a los miembros que poseen intereses comunes económicos, morales y espirituales a los cuales hay que darles una normatividad. Excluyendo, evidentemente a los otros miembros de la sociedad para quienes el peso de la tributación sería insoportable. La parafiscalidad se cataloga como una especie intermedia entre la tasa y el impuesto. Más cercana a éste que a aquélla pero que no se involucra con la del impuesto ni con la de la tasa. Ha considerado la subcomisión que constituiría un avance en la legislación

hacendística introducir el concepto de parafiscalidad.<sup>65</sup>

Finalmente, es necesario observar que la Corte Constitucional de Colombia ha sido enfática en descartar que los recursos parafiscales participen de la naturaleza propia de las "tasas" y de los "impuestos", con una serie de precisiones que hacen parte del indudable aporte de la Corporación en esta materia. Empero, se echa de menos en la jurisprudencia una posición definitiva en torno a la naturaleza jurídica del tributo en análisis, toda vez que la Corte se ha limitado a decir que ocupa un lugar intermedio entre la "tasa" y el "impuesto", con reiteradas referencias a la doctrina tradicional en esa materia, sin dejar definido si constituye una "contribución especial" o una cuarta modalidad de tributo con características distintas de las que identifican a los tributos mencionados en el artículo 338 de la Carta.<sup>66</sup>

Para nosotros, según se anotó, los recursos parafiscales hacen parte del género "contribuciones especiales", respecto del cual es factible la aplicación del inciso segundo del artículo 338, citado, sobre



<sup>65</sup> Ponencia ante la Comisión Tercera de la Asamblea Nacional Constituyente de la República de Colombia, de Álvaro Echeverry Uruburu, Antonio Galán, Arturo Mejía Borda, Luis Guillermo Nieto Roa, Rosenberg Pabón Pabón, Alfonso Palacio Rudas y Hernando Yepes Arcila, en Gaceta Constitucional número 51, pág. 9.

<sup>66</sup> Entre las sentencias que abordan el tema, pueden leerse las números C-449, del 9 de julio de 1992 (ponente el magistrado Alejandro Martínez Caballero), C-575, del 10 de octubre de 1992 (ponente el magistrado Alejandro Martínez Caballero) y C-149, del 22 de marzo de 1994 (magistrado ponente Eduardo Cifuentes Muñoz).

posibilidad de que las autoridades administrativas fijen la tarifa de los tributos "vinculados" o "no impositivos".

Y no sobra destacar, para poner de presente las implicaciones de la controversia en torno a la naturaleza jurídica de la parafiscalidad, el proyecto de ley número 42 (Senado), de 1995, cuyo objetivo era manifestar expresamente que las siguientes rentas de la Nación no son parafiscales:

"1. Los aportes para el funcionamiento de las Superintendencias de Sociedades, de Subsidio Familiar, de Industria y Comercio, Bancaria, General de Puertos, de Vigilancia y Seguridad Privadas, de la Función Pública y de Servicios Públicos.

2. La contribución a la Contraloría General de la República.

3. El impuesto al oro y al platino previsto en la ley 6ª de 1992.

4. Los ingresos provenientes del otorgamiento de escrituras públicas establecidas en la ley 55 de 1985.

5. Los recursos recaudados, según la ley 66 de 1993, por concepto de rendimientos de los depósitos judiciales, las multas impuestas

por los funcionarios judiciales y las cauciones que ordenen constituir los jueces penales.

6. Las sumas pagadas por las entidades sometidas a las Comisiones de Regulación de Telecomunicaciones, de Energía y Gas, de conformidad con lo dispuesto en la ley 142 de 1993.

7. Los recursos destinados a la operación de la Unidad de Planeación Minero Energética, prevista en la ley 142 de 1993.

8. Los ingresos contraprestacionales del ICEL y CORELCA por concepto de arrendamiento de bienes a la Nación.

9. Los recursos del Fondo de Estupefacientes, consagrados en el decreto 1471 de 1990.

10. Los ingresos recibidos por concepto de las concesiones otorgadas por el Estado a las sociedades portuarias, según lo establecido en la ley 1ª de 1991.

11. Los recaudos de los Fondos Internos del Ministerio de Defensa y de la Policía Nacional, indicados en el decreto 2350 de 1972.

12. Los recursos del Instituto Electrónico de Idiomas señalados en el decreto 963 de 1969, y

13. Los Fondos del Instituto Nacional de Transporte, INTRA".<sup>67</sup>



<sup>67</sup> Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 423, del 24 de noviembre de 1995, pág. 1. La iniciativa no llegó a ser ley porque el legislador, como era de esperarse, optó por definir la "parafiscalidad".

La ponencia para primer debate del proyecto citado, ante la Comisión Tercera Constitucional Permanente del Senado, no podía ser más elocuente en torno a la oscuridad conceptual que condujo a tan curiosa propuesta:

“Además de lo dispuesto en la ley orgánica del presupuesto, no existe otra ley que regule el tema de la parafiscalidad; pero las contribuciones parafiscales que han sido creadas como tales sí tienen expresa disposición legal acerca de la naturaleza de tales recursos. En otros casos, que son la mayoría, no existe un criterio definido en ley ordinaria u orgánica que permita clasificar determinadas rentas como contribuciones parafiscales, con fundamento en la cual en la ley anual de presupuesto de rentas y recursos de capital se contabilicen como tales esos recursos. La confusión ha sido tal que, como atrás se ha visto, hasta el producto de impuestos como el oro y el platino han sido considerados como contribuciones parafiscales. Sucede lo mismo con determinadas tasas que se han asimilado a contribuciones parafiscales”.<sup>68</sup>

*En segundo lugar, la “contribución parafiscal” se establece” por la ley o con fundamento en la ley”* porque

por ser “contribución”, y no “impuesto”, su creación no está sometida a que todos los elementos que la configuran sean establecidos en forma directa por la ley sino que, a la luz de lo previsto en el artículo 338 de la Carta, la “tarifa” puede ser fijada por las autoridades administrativas, aunque no de manera autónoma sino con sujeción al “sistema” y el “método” para establecer el costo y el beneficio que sirvan de referencia para definir lo que corresponda pagar a cada contribuyente y “la forma de hacer el reparto”.

En tercer lugar, *el “tributo parafiscal” se establece a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto*, porque no siempre es un organismo del orden estatal el que se encuentra legitimado para su recaudación, sino que también las entidades del sector privado pueden administrar fondos de naturaleza parafiscal. En realidad, si nos referimos al hecho de que la contribución parafiscal se establece a favor del Estado, no lo hacemos en el sentido económico o financiero de recurso que se agrega a los que en general percibe el Estado para realizar sus actividades. Para nosotros, la contribución parafiscal procura favorecer al Estado en el sentido de

<sup>68</sup> Juan Camilo Salazar, ponencia para primer debate ante el Senado del proyecto de ley número 42 (Senado), de 1995, Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 423, del 24 de noviembre de 1995, pág. 3.

obrar como instrumento para el cumplimiento de sus fines. Directamente, si el mismo Estado administra los recursos correspondientes; e indirectamente, si lo hacen los particulares.

En ese sentido, el recurso parafiscal ha permitido revisar la doctrina tradicional sobre lo que significa un "tributo", toda vez que es posible que, como medio financiero, jamás se agregue a las arcas estatales, sin que por ello pueda decirse que pierde su naturaleza tributaria. Esta última se conserva, y es de su esencia, por su creación al amparo del "poder de imperio", la coacción que entraña y su estrecho vínculo con los fines del Estado, todo lo cual justifica su sujeción al profundo principio liberal de la "reserva de ley".<sup>69</sup>

*En cuarto lugar, la "contribución parafiscal" debe ser sufragada por quienes integran un determinado "grupo" o "sector", como característica fundamental que permite*

diferenciarla de los demás tributos. Un "grupo", según el Diccionario de la Lengua española, es "un conjunto de seres" "material o mentalmente considerado" y, en su segunda acepción, puede ser identificado como el "conjunto de elementos que se relacionan entre sí conforme a determinadas características".<sup>70</sup> Y un "sector", de acuerdo con la misma obra, es, en su segunda acepción, la "parte de una clase o de una colectividad que presenta caracteres peculiares (vgr. "los obreros del sector metalúrgico")".<sup>71</sup>

En este aspecto, hemos de destacar que nuestra alusión al "grupo" o "sector" obedece a que tradicionalmente se hace referencia a esas dos expresiones, como puede apreciarse en el propio texto del EOP de Colombia, cuyo artículo 29, al definir las "contribuciones parafiscales", alude a "un determinado y único grupo social y económico", precisión que acogemos en nuestra defini-

<sup>69</sup> Nuestra Corte Constitucional, amparada en la doctrina francesa, ha sostenido que la naturaleza tributaria de la parafiscalidad no se pierde por el hecho de que los recursos correspondientes sean recaudados y administrados por autoridades privadas, aun a pesar de que jamás se agreguen a las arcas estatales. Esta importante jurisprudencia puede observarse, entre otras sentencias, en la número C-308, del 8 de julio de 1994 (Magistrado ponente Antonio Barrera Carbonell), en la cual se lee lo siguiente: "los recursos recaudados pueden ser verificados y recaudados por entes públicos como por personas de derecho privado." El fallo cita, en su respaldo, una serie de planteamientos de Rodrigo Noguera, Carlos Restrepo Piedrahíta y Alfonso Palacio Rudas los cuales, a su turno, se nutrieron de las ideas del *Tratado elemental de derecho administrativo*, de André De Laubadère. En contraste con esos planteamientos, puede observarse la posición del hacendista Hugo Palacios Mejía, para quien los recursos recaudados y administrados por particulares no participan de la naturaleza parafiscal en análisis. Véase, al respecto, el concepto que emitió durante el juicio de inconstitucionalidad contra el artículo 5º de la ley 88 de 1993, que culminó con la sentencia número C-546, de 1994.

<sup>70</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, Madrid, Edit. Espasa Calpe, 1996, vol. I, pág. 1061.

<sup>71</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, edit. cit., vol. II, pág. 1054.

ción, si bien excluimos la referencia al hecho de que deba ser "social" o "económico" porque, a nuestro juicio, entraña una limitación de vigencia precaria que puede cambiar al vaivén del pensamiento financiero.<sup>72</sup>

*En quinto lugar, los recursos parafiscales obran como medio financiero para la ejecución de actividades de interés colectivo. Sin perjuicio de su alcance sectorial, es claro que el interés colectivo subyace tras la creación de un tributo de esta naturaleza. Debido a que a toda la colectividad le interesa que un determinado sector se consolide, por las razones económicas, sociales, culturales o de cualesquiera otra índole que lo hagan evidente, el legislador acude a la parafiscalidad. En cierta medida, puede entenderse la institución como una forma de obligar al grupo o sector de que se trate a lograr la solidez o el respaldo que le interesa a toda la colectividad.*

Es por eso que censuramos que día a día se creen en el país contribuciones parafiscales por el simple hecho de que haya un "sector" o "grupo", condición esta cuya presencia en el contexto de la sociedad es inmensurable. Además de ello, es indispensable que el interés colectivo obre como criterio fundamental de referencia, según reglas que al efecto debe establecer el Código Tributario o la ley orgánica a que aludimos más adelante.

*Y en sexto lugar, la actividad desarrollada con el apoyo financiero de los recursos parafiscales beneficia a los integrantes del mismo grupo o sector que los suministra a título de contribución. Empero, el beneficio es sectorial y no individual, motivo por el cual, como lo advertimos atrás, al diferenciar este tributo de las otras modalidades de contribuciones especiales, no es necesario que haya una correspondencia matemática o propor-*

<sup>72</sup> Si bien tenemos algunas diferencias de criterio en lo que atañe a la noción de "beneficio directo" o "indirecto" resultante de la actividad financiada con los recursos parafiscales, por su claridad conceptual creemos oportuno transcribir en esta nota la definición de Catalina Hoyos según la cual se entiende por "sector" "aquél grupo de personas que, teniendo una actividad afín, encuentran un beneficio directo, derivado en forma clara de la disposición legal que determina el destino de los recursos percibidos por el gravamen y que conforman una estructura democrática que les permite participar en las decisiones que puedan afectarlos en su calidad de sufragantes y beneficiarios de las partidas, así como en la fiscalización de las mismas". Véase a Catalina Hoyos, *La parafiscalidad en Colombia*, en la revista *Temas Jurídicos*, de los estudiantes de la Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, número 12, del mes de junio de 1998, pág. 204. La diferencia con la autora no es de fondo y tiene que ver con el alcance que ha de asignársele a las definiciones de los "beneficiarios" como "directos" o "indirectos". Para Hoyos, son "beneficiarios directos" quienes desarrollan la actividad que de acuerdo con la ley debe ser favorecida con la gestión financiada con los recursos parafiscales. Para nosotros, los contribuyentes de este tipo de tributos son "beneficiarios directos" cuando derivan un beneficio concreto e individual, que podríamos identificar como inmediato, y son "indirectos" cuando el beneficio solo lo reportan de manera mediata, a través del sector. Lo normal en la parafiscalidad es la segunda modalidad de beneficio o una mixta, que tenga tanto de individual como de general. Finalmente, es bueno recordar que el trabajo de Hoyos Jiménez mereció el primer premio en el Concurso José Ignacio de Márquez de Derecho Económico en 1998.



cional entre lo que el contribuyente paga y lo que recibe. Y, por otra parte, esa dimensión sectorial del beneficio permite que el mismo se extienda a personas que no hayan sufragado la contribución, toda vez que, como ocurre con la generalidad de los tributos, también en la parafiscalidad debe haber hipótesis de no sujeción que, en lo posible, hallen su sustento en análisis sobre capacidad contributiva. Empero, debe haber un beneficio identificable, así sea de manera mediata, a través del grupo, y no inmediata.

Por ese motivo, hemos llegado a concluir, en esta materia, que las llamadas "cotizaciones" o "aportes" a la seguridad social o a las cajas de compensación familiar, citadas de manera generalizada como ejemplo de tributos parafiscales, ya no ostentan esa condición, no solo por la significativa ampliación de la cobertura de la seguridad social y del subsidio familiar (la primera, a la luz de la ley 100 de 1993, cubre a todos los habitantes), sino porque, a la vez, la noción de parafiscalidad también ha registrado un proceso que se caracte-

riza por su rigurosa vinculación a un sector. En ese sentido, la definición legal que rige en Colombia tiene el mérito de hacer énfasis en que debe recaer y beneficiar a "un determinado y único grupo social o económico".

Algunas de las contribuciones que tradicionalmente han sido consideradas como parafiscales porque comprendían a sectores específicos, han perdido su condición de tales cuando ya no es posible aludir a un "sector" contribuyente y beneficiario, debido a que las más variadas áreas económicas y sociales concurren para sufragarlas, como ocurre con las citadas cotizaciones que sufragan los empleadores y los empleados para la seguridad social. Aludir al sector de los empleadores y empleados, y más que ellos de los contribuyentes, que deben pagarlas, sólo es posible con un criterio en extremo amplio y extensivo que contrasta con esa concepción parafiscal, si se tiene en cuenta que hoy todas las personas deben contribuir para la seguridad social, en beneficio de toda la colectividad y no de un determinado sector.<sup>73</sup>



<sup>73</sup> Y en lo que toca con los llamados aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), a nuestra manera de ver no estamos ni ante una contribución parafiscal ni ante un servicio impuesto. De lo que se trata, en esos casos, es de verdaderos impuestos sin compromiso contraprestacional visible a cargo del Estado. En ese sentido, discrepamos del Consejo de Estado, Corporación para la cual "los aportes que los empleadores (...) deben hacer al ICBF hacen parte de lo que la doctrina ha denominado contribuciones parafiscales" (sentencia del 8 de abril de 1992, ponente Dolly Pedraza De Arenas).

En ese aspecto, nos apartamos de lo sostenido por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, Corporaciones para las cuales las cotizaciones con destino a la seguridad social no solo tienen naturaleza parafiscal sino que son el prototipo de esta modalidad de tributo. Así, la Corte Constitucional en la sentencia número C-575, del 29 de octubre de 1992 (ponente el magistrado Alejandro Martínez Caballero), no dudó en afirmar que “las contribuciones de los empleadores son aportes de orden parafiscal, que no impuestos ni contraprestación salarial” y observar, en apoyo de esa conclusión, que “las cotizaciones que los patronos realizan a las Cajas son aportes obligatorios que se reinvierten en el sector y que “los recursos de las Cajas (de Compensación) no son propiedad privada (artículo 58 de la Carta) del empleador ni de los trabajadores en particular sino del sector de los trabajadores remunerados”. El Consejo de Estado, por su parte, sostuvo lo propio en sentencia del 15 de noviembre de 1991 (Magistrado ponente Jaime Abella Zárate), tanto en relación con los pagos al SENA como al subsidio familiar.

Finalmente, el alcance sectorial de la contribución parafiscal suele manifestarse también en sistemas de participación de los contribuyentes en lo que atañe a la administración de los recursos que origina y al control sobre su adecuada destinación. En Colombia, el artículo 43 de la ley 188 de 1985, por la cual se estableció el plan de desarrollo de la Administración Samper, dispuso que “las entidades, asociaciones o agremiaciones que de acuerdo con la ley administren recursos parafiscales deben elegir sus representantes y directivos por medios democráticos, incluyendo los mismos adoptados para la rama legislativa del poder público”.<sup>74</sup>

d) Las contribuciones parafiscales y el presupuesto público:

Dada esa vinculación del recurso parafiscal a un determinado sector, es claro que su administración debe gozar de la autonomía propia de esa relación permanente entre lo que el sector paga y lo que debe recibir.

Ello se traduce en la necesidad de que la gestión a ejecutarse con el producto de los recursos parafiscales no esté sometida a las reglas gene-



<sup>74</sup> Si bien la norma hace parte de una ley temporal, como es la del plan, tiene vigencia permanente y recibió el respaldo de la Corte Constitucional. La Corporación la declaró exequible y acordó con la unidad de materia, en atención a que esas reglas de participación ciudadana sí cumplen una función instrumental en relación con el plan. Véase, al respecto, la sentencia número C-191, de 1996 (Magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero), uno de cuyos apartes más interesantes es precisamente el que reconoce la posibilidad de que se adopten normas de vigencia definitiva en leyes temporarias sobre el plan económico, lo cual contrasta con la posición que suele adoptar la Corporación en relación con las leyes anuales de presupuesto.

rales del presupuesto sino al criterio que tengan los organismos encargados de administrar los fondos de que se trate, naturalmente en un contexto de control permanente por parte de los integrantes del sector contribuyente.

Desde ese punto de vista, los recursos parafiscales constituyen una excepción al principio de "universalidad" y derivan su denominación del hecho de ser paralelos a lo fiscal y no confundirse ni con la universalidad de los ingresos y gastos que conforman el presupuesto público, ni con la unidad de caja. Por eso se les denomina también "parapresupuestales".

En el ordenamiento colombiano, el EOP tiene previsto, en su artículo 29, que el presupuesto nacional debe incluir los ingresos parafiscales que sean administrados por alguno de los organismos a los cuales se extiende la denominada "cobertura del presupuesto", es decir a los previstos en el artículo 3º del EOP. Al respecto, el inciso 2º de la norma citada dispone lo siguiente:

"Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la información de su

cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración".

En consecuencia, es claro que las contribuciones parafiscales no pierden su condición de tales por el hecho de que se mencionen, a título informativo, en el texto del presupuesto, como bien lo ha sostenido la Corte Constitucional.<sup>75</sup> Ni los recursos se agregan a la universalidad o a la unidad del presupuesto, ni la actividad a la que se destinan queda sometida a las reglas generales que determinan las condiciones de autorización, ejecución y control del gasto público. En definitiva, las actividades, como los recursos que las financian, son "parafiscales".

Sobre esas bases, parece claro que la creación de contribuciones parafiscales es una medida que interesa, de modo prioritario, a las finanzas públicas. Su proliferación, sin una apreciación de hacienda pública que le sirva de contexto, puede dar al traste con los fundamentales principios de planificación, universalidad, y unidad del presupuesto público y, por ende, impedir, en condiciones impredecibles, el control político, económico y social que deben ejercer el Parlamento, los organismos técnicos del Estado y, naturalmente, la sociedad civil.



<sup>75</sup> Véase, a manera de ejemplo, la sentencia número C-040, del 11 de febrero de 1993.

A tal punto es cierto lo anterior, que la Corte Suprema de Justicia, antes de la vigencia de la actual Constitución, en la cual se admite en forma expresa la posibilidad de que se creen contribuciones parafiscales, llegó a sostener que ese tipo de tributos no era viable a la luz de la Carta Política debido a los rigurosos términos con que el artículo 206 consagraba el principio de "universalidad": *"En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación del Tesoro que no se halle incluida en el de gastos"*.

El precepto se conserva hoy en términos muy similares, en el inciso 1º del artículo 345 de la Constitución; pero, por otra parte, los artículos 150, numeral 12, y 338, admiten, de manera expresa, la creación de "contribuciones parafiscales".

Es por eso que nuestra Constitución Política es enfática al establecer que las contribuciones parafiscales constituyen una excepción, en dos disposiciones que, por momentos, parecen ser desconocidas en medio de un panorama en el cual la creación de estos tributos es cada día más frecuente y se echa de menos, en algunos casos, ese indispensable análisis, al que aludimos atrás, sobre la correlación entre el beneficio sectorial y el interés colec-

tivo. Son ellos los artículos 150, numeral 11, y 338, inciso 1º.

Según el numeral 11 del artículo 150, el Parlamento es el titular del poder de "hacer las leyes" y, por medio de ellas puede "establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley" (subrayamos).

Y de acuerdo con el artículo 338, "en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales".

Como se observa, la voluntad del constituyente de 1991 fue dejar establecido que las "contribuciones parafiscales" son una verdadera excepción en relación con la regla general según la cual los tributos pueden ser "tasas", "impuestos" o "contribuciones" distintas de las parafiscales.

No obstante, la creación de rentas parafiscales en Colombia se ha convertido en una verdadera práctica generalizada a la luz de la cual la simple existencia de un sector económico o social justifica, por sí sola, la creación del tributo.

Naturalmente, tan cuestionable tendencia ha dado lugar a enfá-

ticas manifestaciones de la doctrina en procura de que este fundamental instrumento de las finanzas públicas y la regulación económica no se convierta en regla general y, de esa manera, se pierdan las características típicas que le dieron origen y se desconozca la justificada y clara determinación del constituyente de impedir que ello ocurra.<sup>76</sup>

Estas consideraciones se agregan a las que, con frecuencia plantean los tributaristas colombianos en pro de la expedición de un Código Tributario o de una ley orgánica de la tributación, que tenga

preeminencia en relación con las leyes que sobre esa materia se expidan y de una reforma constitucional en tal sentido.<sup>77</sup> Repárese, al respecto, en que así como una ley orgánica regula los aspectos básicos del presupuesto público, y por ende de las autorizaciones para gastar y la planeación del gasto, es lo más aconsejable que una ley de similar jerarquía fije los parámetros que han de orientar la creación y la regulación de los tributos. En lo que atañe a la parafiscalidad, el Código podría definir, con claridad, las condiciones que han de cumplirse para la creación del tri-



<sup>76</sup> Cabe destacar, entre esos trabajos, el ensayo de Luis Felipe Botero y Catalina Hoyos intitulado *Las exacciones parafiscales*, publicado en la Revista Temas Jurídicos, de los estudiantes de la Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, número 12, del mes de junio de 1998, págs. 142 a 213. En general sobre el peligro del abuso de la parafiscalidad, Botero y Hoyos anotan: "(...) al estudiar la evolución del concepto (de parafiscalidad) se encuentra una tendencia general en el derecho comparado, para "cercar" su extensión, lo cual hace que su estudio, a la luz de las instituciones hacendísticas actuales, deba comenzar por desprenderse de la connotación inicial que se le dio al término (en extremo amplia). Este giro, encontré eco cuando se constató que su abuso repercutía de manera negativa en las finanzas públicas. Al no estar incluidas estas contribuciones en los presupuestos generales de los distintos Estados, se echaba por tierra el principio de unidad presupuestaria (y también el de "universalidad", agregamos) a la vez que permitía que se encontraran "tesoros" independientes del "tesoro público". Véase ibidem, pág. 147. Y ya sobre el significado y los alcances que esa condición excepcional debe tener en Colombia y la crítica a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, según la cual esa condición se concreta en que la contribución no pueda exigirse a personas distintas de las que conforman el sector económico o social favorecido con su utilización, puede observarse el trabajo de Catalina Hoyos, integrante del mismo ensayo, que lleva por título *La parafiscalidad en Colombia*, en el cual la autora sostiene que no es ese el significado que tuvo en cuenta el constituyente y aboga por una apreciación más rigurosa que se defina y delimite en una ley orgánica de la parafiscalidad. Véase ibidem., págs. 169 a 184. En los días en que elaborábamos este escrito, se dio inicio en el Instituto Colombiano de Derecho Tributario a una serie de deliberaciones orientadas a fijar las bases para que, con su concurso, se elaboré un "proyecto de Código Tributario" que contribuya a la actualización del modelo que en 1967 se elaboró, dentro del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, bajo la dirección de los profesores Carlos María Giuliani Fonrouge, Rubén Gómez De Sousa y Ramón Valdés Costa y con la colaboración de distinguidos juristas de América Latina entre quienes cabe mencionar a Manuel De Juano, de Argentina, Amílcar Araújo Falcao, Ruy Barbosa Nogueira y Silvio Santos Faria, de Brasil, Juan Carlos Periano Facio y Leopoldo Hughes, de Uruguay y Aurelio Camacho Rueda en Colombia.

<sup>77</sup> Las propuestas en esa materia son frecuentes y muy bien fundamentadas. Cabe recordar aquí las de Lucy Cruz De Quiñones, Juan Rafael Bravo Arteaga, Paul Cahn Speyer W., Luis Miguel Gómez S., Alfredo Lewin F. Mauricio Piñeros P., expuestas en diversos trabajos y ponencias, y la de Luis Felipe Botero y Catalina Hoyos, en este último caso con énfasis especial en la parafiscalidad, como corresponde al título de su trabajo *Las exacciones parafiscales*. Véase a Botero y Hoyos, edit. cit., págs. 188 a 191.

buto y establecer pautas precisas que garanticen que las rentas en cuestión sean verdaderamente excepcionales.<sup>78</sup>

#### **IV. Las contribuciones por servicios impuestos**

Esta tercera modalidad de "contribuciones especiales" tiene una entidad propia que permite diferenciarla de la "contribución de mejoras" y las "contribuciones parafiscales": en primer lugar, no halla su origen en la realización de una obra de infraestructura física sino en la prestación de un servicio que entraña beneficio para el contribuyente pero que no por ello deja de ser de interés para toda la colectividad; en segundo lugar, no se destina a un "sector" determinado, de manera que pueda identificarse con la gestión propia de las "contribuciones parafiscales"; en tercer lugar, implica una relación inseparable entre el recaudo y la financiación del servicio que no contrasta, en absoluto, con el extendido principio de la "unidad de caja presupuestal" y la proscripción de rentas con destinación específica, porque su origen no es otro que

el beneficio reportado por una actividad cuyo costo se financia con el tributo, en todo o en parte, pero sin que medie, en manera alguna, la solicitud del contribuyente.

Esta tercera especie de contribuciones especiales permite superar viejos equívocos e imprecisiones que partían de la base de identificar como "tasas" una serie de actividades estatales cuya ejecución no depende de la solicitud del contribuyente. Tal es el caso de las contribuciones que sufragan las sociedades a las entidades que las vigilan, cuyo destino es la financiación de una actividad pública que no es solicitada por los usuarios sino impuesta por el Estado.

Del propio modo, comprende una serie de tributos que la tradición califica como "parafiscales", no obstante que el alcance eminentemente sectorial que en algún momento tuvieron, ha sido superado por un radio de acción general que trasciende las características de la parafiscalidad expuestas en este escrito. Tal es el caso de los aportes o contribuciones con destino a la seguridad



<sup>78</sup> En 1995 se archivó en el Parlamento el proyecto de ley número 42 (Senado), por la cual se determinarían "como no parafiscales unos rentas de la Nación", con motivo del cual se hizo una síntesis jurisprudencial y doctrinaria que constituye un importante antecedente para el código o la ley orgánica que aquí se sugiere. El proyecto no tuvo cabal culminación, debido a que el Congreso optó por precisar la definición de "parafiscalidad" en la ley 225 de 1995, por la cual se modificó la ley orgánica del presupuesto público y se corrigieron y perfeccionaron algunas normas que contempló inicialmente la ley 179 de 1994, a fin de vincular el régimen presupuestal a los lineamientos de la reforma constitucional de 1991. Véase Gaceta del Congreso de la República de Colombia, año IV, número 423 del 23-11-95, págs. 1 a 24.

social, los cuales suelen citarse en la doctrina como típico ejemplo de contribuciones parafiscales. Hoy, en un contexto de cobertura del tributo por toda la colectividad y en beneficio de todas las personas y no de los integrantes de un sector, resulta inadmisibles describir ese tipo de recursos como parafiscales. Pero tampoco es posible identificarlos como "impuestos", debido a que el beneficio que reportan no es impersonal o abstracto, sino concreto e identificable. Son, en definitiva, verdaderas "contribuciones por servicios impuestos".

Por otra parte, ocurre con alguna frecuencia que los recursos que obtiene el Estado por la vía del endeudamiento hallen su fuente en créditos o inversiones forzosas que la ley impone a los administrados en condiciones previstas en las normas que al efecto se profieran. Eso es lo que algunos autores denominan "empréstitos forzados" los cuales, por lo general, se destinan a atender situaciones excepcionales que afronten las finanzas públicas.

En la doctrina se ha discutido si los "empréstitos forzados", los cuales preferimos denominar "préstamos forzados", tienen naturaleza tributaria en atención a que no son fruto del libre acuerdo entre el mutuante (administrado o particular) y el mutuario (Estado),

sino de una imposición legal respecto de la cual el "inversionista" no tiene opción alguna.

En Colombia, la Corte Constitucional sostuvo que los préstamos forzados a favor del Estado que no entrañen una contraprestación que supere a la inflación o al menos coincida con los índices propios del ciclo económico son en realidad "impuestos" que se ocultan tras el manto de una operación de endeudamiento aparente.

Así lo expresó la Corporación al declarar la inexecutable de los llamados "bonos de desarrollo social y seguridad interna" que en su momento creó la ley 6 de 1992, ley conforme a la cual el importe de la inversión forzosa debía liquidarse como un porcentaje del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente por el año gravable 1992. Según la Corte, para definir si la ley demandada vulneraba o no a la Carta Política, era necesario establecer, en primer término, si se refería a un tributo, a fin de evaluar si, en caso afirmativo, vulneraba el último inciso del artículo 338 de la Constitución Nacional conforme al cual las "leyes relacionadas con tributos de hecho generador de período" sólo pueden aplicarse a partir de la vigencia fiscal inmediatamente siguiente a aquella en la cual empezaron a regir.

A la postre, la Corporación concluyó que los aludidos bonos entrañaban un impuesto oculto tras la apariencia de la inversión forzosa y, para arribar a esa tesis tuvo en cuenta que fueron creados por la ley, sin alternativas para el contribuyente y se sometieron a una serie de reglas sobre liquidación y sanciones que coincidía con las del impuesto sobre la renta. Con ese criterio, declaró inexecutable a la ley en lo pertinente, por pretender la aplicación de un "impuesto de período" en la misma vigencia en que empezó a regir.

No obstante, la jurisprudencia de la Corte Constitucional en comentario registra una imprecisión que fluye de lo expuesto con absoluta claridad, como es la de calificar como "impuesto" el traslado al Estado de una suma que, así sea con desmedro de su valor original o nominal, se retorne al "inversionista", circunstancia esta que no es propia de los impuestos, los cuales implican un traslado definitivo de los recursos por parte del contribuyente y a favor del Estado. De seguirse el razonamiento de la Corte hasta sus últimas consecuencias, a lo sumo podría concluirse que el menor valor que recibe el "inversionista" como consecuencia de la inflación sería la porción constitutiva de impuesto, mas no podría afirmarse lo propio respecto de la

porción efectivamente recuperada en el momento del pago por parte del Estado. Y como el principio de "no contradicción" implica que una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo, semejante discusión sería muy discutible.

Sobre esas bases, se hace necesario establecer si los préstamos forzosos participan de las características propias de las modalidades de tributo diferentes de los impuestos.

Para ello, dados los antecedentes sobre los cuales versa la jurisprudencia de la Corte que aquí se menciona, es del caso distinguir entre los "préstamos forzosos con beneficio para el contribuyente" y los "préstamos forzosos con perjuicio para el contribuyente".

En el primer caso, nos encontramos ante una verdadera "contribución especial por servicios impuestos" que participa de las características propias de este tipo de tributo. Retribuye, en efecto, un "servicio financiero" que la ley impone al contribuyente y respecto del cual el "inversionista" no tiene opción ni intervención alguna. Si bien por entrañar una contraprestación indivisible e identificable en la persona del contribuyente por la vía del "servicio financiero" la prestación en estudio tiene algunas peculiaridades propias de la "tasa", no es susceptible de calificar como tal porque la actividad estatal en esta



materia no es provocada por el usuario.

En lo que toca con los "préstamos forzosos con perjuicio para el contribuyente" no hay en realidad una prestación susceptible de identificar con las características de algunas de las modalidades de tributo sino un verdadero exceso del legislador que, al menos desde la perspectiva de la Carta Política de Colombia, contraviene a la norma de normas y en particular al artículo 58, sobre el derecho de propiedad. No es un "impuesto", según se anotó, porque la suma invertida por el administrado retorna a su patrimonio así sea con un valor inferior en términos reales; no es una "tasa", porque no se puede aludir a un "servicio financiero" si fruto de su supuesta prestación el usuario deriva perjuicio y no beneficio y no es una "contribución por servicios impuestos" por la misma razón anotada de ausencia de beneficio para el "inversionista".

En realidad se trata de una prestación pecuniariamente valuable que excede a las facultades que incumben al Parlamento en desarrollo de su poder de creación de derecho legislado<sup>79</sup> y visto el principio de la buena fe que debe

informar la actuación del particular y del Estado.

En lo que tiene que ver con la Carta Política de Colombia, por otra parte, se ha dicho que en Colombia no es factible el establecimiento de "préstamos forzosos" de los administrados al Estado con el argumento que, según el artículo 150 num. 10 de la Constitución, el Congreso sólo puede facultar al Presidente de la República para negociar empréstitos, lo cual implica una concurrencia de voluntades y no una imposición legal. No obstante, tal planteamiento no repara en dos consideraciones que descartan la inconstitucionalidad de la norma de que se trate, a saber: en primer lugar, en estos casos no hay propiamente una autorización a la rama ejecutiva para imponer las inversiones, sino que es la misma ley la que establece la obligación, naturalmente con todos los elementos que impone el art. 338 para la creación de tributos. Y en segundo lugar, cuando el art. 150, numeral 9º alude al acto de "negociar empréstitos", se refiere a la celebración de contratos y no a la creación de tributos, supuesto este último que, en realidad, corresponde a las "inversiones forzosas".



<sup>79</sup> Véase al respecto la sentencia número 149 del 22 de abril de 1993 citada en **Del realismo al trialismo Jurídico**, págs. 15 y 16. Como se observa, esta obra coincide con la Corte en el sentido de que la prestación establecida es inconstitucional pero por razones distintas a las que tuvo la Corporación al fallar. De esta manera, la Corte consideró que tales bonos eran verdaderos impuestos tras la apariencia de "inversiones forzosas" y, aunque se sustentaban en el poder de imperio del Estado estaban en abierta contradicción con el art. 363 de la Constitución Colombiana, el cual prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias.

**BIBLIOGRAFÍA**

Albiñana, César, **Sistema tributario español y comparado**, Madrid, Tecnos, 1986.

Arango Mejía, Álvaro, **Clasificación jurídica de los tributos**, en **Derecho Tributario**, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2ª ed, 1999.

Ataliba Geraldo, **Hipótesis de incidencia tributaria**, traducción de Roque García Mullin, Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.

Ballesteros Fernández, Manuel, **Manual práctico de contribuciones especiales**, Granada, Comares, 1992.

Barragan Alfonso M., **Manual de derecho notarial**, Bogotá, Temis, 1979

Beltrame Pierre, **Los sistemas fiscales**, Barcelona, Oikos-Tau S.A., 1997.

Berlin, Antonio, **Principios de derecho tributario**, traducción de Fernando Vicente Arche, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962.

Bravo Arteaga, Juan Rafael, **Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional**, en la revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario número 49, Santa Fe de Bogotá, 1999.

Calvo Ortega, Rodolfo, **Derecho tributario**, Madrid, Cívitas, 1998.

Collado R. Miguel Ángel Y Luchena M. Gracia, **Los tributos**, en **Manual general**

**del derecho tributario**, Granada, Comaris, 1998.

Consejo de Estado de la República de Colombia, sentencia del 27 de agosto y del 13 de diciembre de 1993.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencias número C-155 de 1994.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-040 de 1993.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-149 de 1994 (Magistrado ponente Eduardo Cifuentes Muñoz).

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-191 de 1996.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-308 de 1994.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-449 de 1992.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-482 de 1996.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-511 de 1999.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-546 de 1994.

Corte Constitucional de la República de Colombia, sentencia número C-575 de 1992.

Corte Suprema de Justicia de Colombia, sentencia de 1937.

Cortés Matías, **Ordenamiento tributario español**, Madrid, Civitas, 1985.

De la Garza Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**, México, Edit.

Porrúa, 1986,

Duverger Maurice, **Hacienda pública**, traducción de Enrique Begarín Perpiñá, Barcelona, Edit. Bosch, 1980.

Fantozzi, Augusto, **Diritto tributario**, Torino, Unione Tipografico Editrice Torinese, UTET, 1998,.

Ferreiro Lapatza José Juan y otros, **Curso de derecho tributario**, Madrid, Marcial Pons, 1992.

Fichera, Franco, *I contributi e le tasse*, en **Trattato di diritto tributario**, diretto Andrea Amatucci, Padova, Casa Editrice Dott Antonio Milani, CEDAM, 1994.

Gaceta Constitucional número 51, de la Administración Nacional de la República de Colombia.

Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 458, del 12 de diciembre de 1995.

Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 423 del 23 de noviembre de 1995.

Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 423, del 24 de noviembre de 1995,

Gangemi Lello, **Tratado de hacienda pública**, traducción de Francisco Fernández Flores, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.

García Belsunce Horacio, **Temas de derecho tributario**, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

Giannini Achile Donato, **Instituciones de derecho tributario**, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

Giménez Arnau Enrique, **Derecho notarial**, Pamplona, Universidad de Navarra, 1976.

Giuliani Fonrouge Carlos María, **Derecho financiero**, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1993.

Giuliani Fonrouge Carlos María, **Derecho financiero**, Buenos Aires, Depalma, 1962.

González Esusebio y Lejeune Ernesto, **Derecho tributario**, vol. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997.

Hoyos Catalina y Botero Luis Felipe, *Las exacciones parafiscales*, revista "Temas Jurídicos", Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Santafé de Bogotá, 1998.

Kruse, Heinrich Wilhelm, **Derecho tributario**, traducción de Perfecto Yebra

Martul-Ortega, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1972.

López Villegas Eduardo, *El café, derecho especial*, Medellín, Edit. Diké, 1998.

Martín José María, *Introducción a las finanzas públicas*, Buenos Aires, Depalma, 1987.

Mehl Lucien, *Elementos de ciencia fiscal*, traducción de J. Ross y M. Bricall, Barcelona, 1964.

Ortíz Rivas Hernán A., *Comentarios al estatuto del notariado colombiano*, Bogotá, Temis, 1984.

Pedraza C. Francisco Javier, "Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos", ponencia para las Decimoquintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Caracas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

Pérez Royo Fernando, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1998.

Plazas Vega Mauricio A., *Algunas apreciaciones obre hacienda pública*, en *Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

Plazas Vega Mauricio A., *El impuesto sobre el valor agregado*, Santafé de Bogotá, Edit. Temis, 1998.

Plazas Vega Mauricio A., *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Santafé de Bogotá, Edit. Temis, 1995.

Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo, y Poveda Blanco Francisco,

*Derecho tributario*, Pamplona, Aranzadi, 1998.

Queralt Juan Martín y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, edit. Tecnos, 1997.

Ramírez Cardona Alejandro, *El sistema de hacienda pública*, Temis, 1980.

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, Madrid, Edit. Espasa-Calpe, 1992,

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua española*, Madrid, Edit. Espasa- Calpe, 1996.

Restrepo Salazar Juan Camilo, ponencia para primer debate ante el Senado del proyecto de ley número 42 (Senado), de 1995, Gaceta del Congreso de la República de Colombia, número 423, del 24 de noviembre de 1995.

Rubio de Urquía José Ignacio, *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales*, Valencia, CISS, 1998.

Unión Panamericana OEA/ BID, *Modelo de Código Tributario para América Latina*, Washington, 1968.

Valdés Costa Ramón, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires, Madrid y Santafé de Bogotá, Edición conjunta de Depalma, Marcial Pons y Temis, 1996.

Valdés Costa Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Edit. Depalma, 1992,

Villegas Héctor B., *Curso de derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984.

