

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

“Los Tributos Atípicos y la Parafiscalidad”

Ab. Estefania Machuca Palacios

2009

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

*Patricia Estefania Machuca Palacios
1 Septiembre de 2009*

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

“Los Tributos Atípicos y la Parafiscalidad”

Ab. Estefania Machuca Palacios

Director

Dr. César Montaña Galarza

Quito

2009

Resumen

La presente investigación trata sobre los Tributos Atípicos, nombre dado a ciertos tributos que no cumplen con todos los requisitos generales para ser considerados como tales pero que sin embargo son exigidos como tributos. Estos tributos atípicos han sido así llamados por una autora española quien en su obra "Tributos Atípicos" nos habla de los casos que en España son considerados como auténticos tributos, exacciones que no deben ser entendidas como tales, lo cual nos lleva a analizar si en verdad estos tributos atípicos son una nueva categoría o son los que conocemos como contribuciones parafiscales o simplemente son las prestaciones patrimoniales públicas o los tributos en si, para ello se hará una revisión de los ingresos públicos, prestaciones patrimoniales de carácter público, los tributos y las exacciones parafiscales, para fundamentalmente mediante una lista de características esenciales lograr establecer diferencias y similitudes que nos permitan enmarcar su espacio individual y así colegir si existen o no tributos atípicos.

Agradecimiento

En primer lugar agradezco a Dios quien ha sido la guía en mi vida y que me ha llenado de bendiciones y me ha permitido lograr mis metas.

A mi madre y padre quienes me apoyaron siempre en lograr mi superación profesional y quienes a la lejanía con su amor y paciencia siempre estuvieron para aconsejarme y empujarme para culminar este proceso. Y mis hermanos quienes día a día con sus palabras de ánimo me dieron fuerzas para continuar.

Agradezco a todas aquellas personas importantes en mi vida ya que sin ellos no hubiera podido lograr este cometido.

A mis profesores a quienes mantengo en mi corazón por su calidad de gente, profesional y moral.

A mi director de tesis, quien con su paciencia y dedicación me ayudo a culminar exitosamente esta tesis. Agradezco por sus conocimientos y su gran amistad.

No puedo dejar pasar el agradecer a todo el personal administrativo del Área de Derecho que entre risas y tristezas siempre supieron abrirme su corazón y con un gesto de apoyo ayudarme a seguir adelante.

Dedicatoria

A quien se convirtió en lo más importante en mi vida y quien permaneció junto a mi todo el tiempo y con su amor me ayudo a superar todo obstáculo.

Dios.

Tabla de Contenidos

Introducción.....	7
--------------------------	----------

Capitulo I

INGRESOS PÚBLICOS

1.1.- Concepto.....	8
1.2.- Características.....	11
1.3.- Clasificación.....	12
1.3.1.- Clasificación económica.....	14
1.3.2.- Clasificación Jurídica.....	20

Capitulo II

LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO, LOS TRIBUTOS Y LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

2.1.- Las prestaciones patrimoniales de carácter público.....	23
2.1.1.- Concepto y Naturaleza.....	23
2.1.2.- Características	26
2.2.- Los Tributos.....	28
2.2.1.- Concepto y Naturaleza.....	28
2.2.2.- Características.....	30
2.2.3.- Clasificación.....	31
2.3.- Las Contribuciones Parafiscales.....	34
2.3.1.- Concepto y Naturaleza.....	35
2.3.2.- Características.....	40
2.4.- Esquema comparativo entre las tres figuras analizadas.....	40

Capítulo III

LOS TRIBUTOS ATÍPICOS

3.1.- Concepto.....	47
3.2.- ¿Existen tributos atípicos?	47
3.3.- Naturaleza.....	50
3.3.1.- Es un impuesto.....	52
3.3.2.- Es una tasa.....	53
3.3.3.- Es una contribución especial.....	54
3.4.- Características	57
3.5.- Caracterización.....	57
3.5.1.- El aporte a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer ...	57
3.5.1.1.- Es un impuesto.....	59
3.5.1.2.- Es una tasa.....	60
3.5.1.3.- Es una contribución especial.....	60
3.5.2.- Aporte a la Contraloría General del Estado.....	61
3.5.2.1.- Es un impuesto.....	62
3.5.2.2.- Es una tasa.....	63
3.5.2.3.- Es una contribución especial	63
3.5.3.- Aporte a los Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores.....	64
3.5.3.1.- Es un impuesto.....	65
3.5.3.2.- Es una tasa.....	65
3.5.3.3.- Es una contribución especial.....	66
Conclusiones y Recomendaciones.....	68
BIBLIOGRAFIA.....	71

Introducción

El trabajo investigativo que se presenta a continuación es un análisis a una obra realizada, por la Doctora española María Esthela Rivas, sobre un tema novedoso llamado Tributos Atípicos, tópico este que llama la atención ya que al momento de leer su título nos lleva a especular si este trabajo trata de una investigación que encierra el establecimiento de una nueva clasificación de los tributos que sería justamente la correspondiente al título del libro “Tributos Atípicos” o en su defecto estos tributos atípicos a los que la autora hace alusión serían aquellos que se los relaciona con las prestaciones patrimoniales públicas que no llegan a ser tributos o aquellos que los conocemos como exacciones parafiscales.

En virtud de ello es de interés proponer este tema, para que, después de analizar, como primer capítulo los ingresos públicos, sus características y clasificación; posteriormente en un segundo capítulo estudiar las prestaciones patrimoniales públicas, así mismo establecer sus características fundamentales; revisar un tema de manejo fundamental en el Derecho Tributario que son los tributos y las contribuciones parafiscales, y de esta manera, consecuentemente, poder deducir como corolario de este trabajo si la autora antes mencionada, establece a los denominados por ella tributos atípicos como una nueva categoría y de ser así como podríamos definirlos y de esta forma proceder a realizar una breve caracterización que demuestre cada tipo tributario atípico.

Capítulo I: Ingresos Públicos

Los ingresos públicos son estudiados por el derecho financiero y constituyen los principales aportes que ingresan en las arcas estatales y que sirven para poder realizar todas las actividades en miras del bienestar de la sociedad, por ello es fundamental empezar este trabajo con un análisis general de los ingresos públicos, entenderlos y comprender lo que estudiaremos en capítulos posteriores.

1.1.- Concepto:

Existen muchos doctrinarios que expresan conceptos o definiciones sobre los ingresos públicos, de los cuales podemos ver que, si bien tienen algunas diferencias, en esencia concuerdan en que son fondos o aportes dinerarios que percibe el Estado y sus entes públicos con la finalidad de financiar los gastos públicos, esto es satisfacer todas las necesidades de la colectividad.

En la obra de Juan Martín Queralt¹ se define a los ingresos públicos como toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar los gastos públicos.

Valdés Costa², señala que los ingresos públicos “son las entradas de dinero a la Tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”.

¹ Queralt, Juan Martín y otros en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p 44.

² Valdés Costa, Ramón en Curso de Derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, p 1

Así mismo Ferreiro Lapatza³ nos enseña que los ingresos públicos son las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y emplean en el logro de sus fines.

Una concepción muy acertada es la dada por Dino Jarach⁴ pues manifiesta que los recursos o ingresos y los gastos son dos temas interdependientes el uno del otro. Así, al momento de definir los recursos del Estado, estos son los medios por los cuales el Estado logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera, lo cual nos lleva a entender que los recursos que ingresan en las arcas estatales sirven para financiar las actividades, esto es financiar el gasto público.

Ante ello comprendemos entonces que, como el mismo autor manifiesta ,no se puede entender que el proceso de adquisición de los recursos es anterior o posterior a la actividad de gasto, así como tampoco la una depende de la otra, sino más bien que los recursos o ingresos van de la mano con el gasto pues ésta es justamente la razón de ser de los ingresos públicos, la de financiar todas las actividades públicas que son lo que conocemos como gasto público.

Guillermo Pedro Galli⁵ hace referencia a recursos públicos y nos dice que los recursos son los medios económicos que tienen como finalidad cubrir los gastos públicos. Aún así, él aclara su exposición en cuanto no todos los ingresos que integran el Tesoro Estatal pueden ser considerados recursos del

³ Ferreiro Lapatza, José Juan en Curso de Derecho Financiero Español, , v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p 153,

⁴ Jarach, Dino en Finanzas Públicas y derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, 3ª ed, p 221 – 222.

⁵ Guillermo Pedro Galli en Manual de Finanzas Públicas, Buenos Aires, A-Z Ediciones, 1977, p 130-131.

Estado, para ello nos expone ciertos ejemplos como son los movimientos de caja y las operaciones de tesorería.

De lo anteriormente mencionado, conforme también manifiestan otros autores, a mi criterio no interesa la forma por la cual los recursos ingresan al tesoro estatal, debido a que lo que es de interés, en materia económica en el ámbito presupuestal, es simplemente que, todos los recursos que percibe el Estado sean legales e ingresen a sus arcas para lograr cumplir con el objetivo máximo, ya algunas veces mencionado, de financiar los gastos generales.

De todo lo estudiado hasta este momento, denotamos que se han revisado algunas definiciones traídas por doctrinarios, de las cuales si bien encontramos similitudes entre una y otra, también encontramos que una carece de elementos que contiene la otra, por ello me remito a una definición que considero la más completa, la cual es anotada por José María Martín⁶, la que manifiesta que los recursos públicos son toda riqueza devengada a favor del estado y acreditada como tal por su tesorería; este autor al mismo tiempo completa su definición, acogiendo a la que realiza Salvador Oría, ampliando más esta concepción de ingresos públicos y de esta manera establece que los recursos públicos es todo caudal que afluye a una entidad pública en virtud del ejercicio financiero de ésta y que se destina a la realización de los fines de la misma.

De ello podemos claramente observar que recoge los elementos que deben estar contenidos dentro de lo que se debe entender correctamente por ingresos públicos. Por lo que podemos entonces comprender que los recursos públicos serán los ingresos tributarios y no tributarios, los fiscales y

⁶Martín, José María en Ciencias de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p 107 y 108.

extrafiscales, etc., dándonos una gama amplia de posibilidades que pueden servir para que el Estado pueda recaudar la mayor cantidad de recursos posible sin necesariamente regirse estrictamente a una u otra figura.

Entendemos entonces que como requisito para que un fondo ingrese en las arcas estatales es el ser este fondo un ingreso público, es decir que debe cumplir con las características de un ingreso que ayuden a solventar las necesidades o gastos públicos⁷ y estas características son precisamente las que podremos ver en las líneas subsiguientes.

1.2.- Características:

Una vez realizado una definición que engloba los principales aspectos destacados por expertos del tema podemos anotar características fundamentales de los ingresos tributarios.

- 1) El ingreso público siempre es una cantidad de dinero, aunque como lo manifiesta Queralt en ocasiones inicialmente la obligación se cuantifica en dinero pero se vuelve efectivo en especie, entendiendo esto como cuando no se puede efectivizar la obligación en dinero y por ello se recurre a medios in natura necesarios para el cumplimiento de la obligación.

⁷ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 242.- La organización y el funcionamiento de la economía responderán a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad, a fin de asegurar a los habitantes una existencia digna e iguales derechos y oportunidades para acceder al trabajo, a los bienes y servicios; y a la propiedad de los medios de producción. Art. 243.- Serán objetivos permanentes de la economía:

1. El desarrollo socialmente equitativo, regionalmente equilibrado, ambientalmente sustentable y democráticamente participativo.

2. La conservación de los equilibrios macroeconómicos, y un crecimiento suficiente y sostenido.

3. El incremento y la diversificación de la producción orientados a la oferta de bienes y servicios de calidad que satisfagan las necesidades del mercado interno.

4. La eliminación de la indigencia, la superación de la pobreza, la reducción del desempleo y subempleo; el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y la distribución equitativa de la riqueza.

5. La participación competitiva y diversificada de la producción ecuatoriana en el mercado internacional.

- 2) El Ingreso público es una suma de dinero, que manifiesta dos momentos el primero es la obtención que sería el propio ingreso y el otro momento es la utilización que sería el gasto.
- 3) Lo percibe el Estado o un ente público, entendido a éste como la administración que es la que percibe el ingreso, mas no el régimen jurídico al que se somete, pues es de conocimiento que existen ingresos públicos que se encuentran dentro del ámbito privado.
- 4) Que sean recursos percibidos de manera legal.
- 5) El objetivo principal de estos ingresos es financiar los gastos públicos y hablamos de principal en cuanto pueden existir casos en los que estos ingresos sean destinados a otros fines que el estado considere necesario, un ejemplo que podemos anotar es el mencionado por Queralt⁸ que es de política económica o monetaria.

1.3.- Clasificación:

En doctrina encontramos varios criterios de clasificación de los ingresos públicos, dentro de los más destacados son los mencionados por Valdés Costa⁹ que es la clasificación de Grizzioti y la clasificación de Neumark, o la que describe Ferreiro Lapatza¹⁰, como también lo hace José María Martín¹¹, Dino Jarach¹² entre otros, clasificaciones que las revisaremos y consecuentemente profundizaremos para poder extraer los elementos comunes entre ellos y que creemos más útiles en nuestro tema.

⁸ Queralt, Juan Martín y otros en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001 p 44.

⁹ Valdés Costa, Ramón en Curso de derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, pp. 97 – 123.

¹⁰ Ferreiro Lapatza, José Juan en Curso de Derecho Financiero Español, v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p 157 – 173.

¹¹ Martín , José María en Ciencia de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p 114 – 125.

¹² Jarach, Dino en Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, p 221 - 224.

Grizzioti¹³ manifiesta que para su clasificación lo que hace es coordinar los cuatro elementos constitutivos de los ingresos que son el político, económico-social, jurídico y técnico.

En virtud de estos elementos, los ingresos se clasifican en entradas racionales o arbitrarias y en irracionales o jurídicos. Los que son de nuestro tema son los racionales o arbitrarias, ya que estas son las que son impuestas en virtud del imperio los cuales se dividen en fiscales y extrafiscales, las primeras se dividen en gratuitas¹⁴, conmutativas¹⁵ y coactivas¹⁶; y las segundas simplemente son aquellas que tienen como objetivo un fin distinto a los fiscales pero que igualmente son de carácter económico o social.

Para Neumark esta clasificación está correcta pero lo que hace es perfeccionarla y se enfoca principalmente en el ámbito económico pues si bien considera que los otros tres elementos constitutivos de los ingresos son importantes, lo considera de especial valor al elemento económico¹⁷. Así clasifica a los ingresos en aquellos que derivan de la economía pública¹⁸ y aquellos que derivan de la economía del mercado o privada¹⁹.

¹³ El elemento político hace referencia a los criterios determinantes de la elección financiera de los gastos y las entradas que realiza el Estado; el elemento económico social respecto al fin, causa o elección del ingreso; el elemento jurídico sobre la naturaleza unilateral o bilateral del ingreso; y, las operaciones técnicas son las retribuciones, aprehensiones, imposiciones, etc. Valdés Costa, Ramón en Curso de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996, p 99 - 100

¹⁴ Ejemplos de gratuitas son las donaciones, sucesiones, etc. . Ramón Valdés Costa, Ibídem, p 101.

¹⁵ Ejemplos de conmutativas son las tasas, contribuciones, impuestos especiales, etc., Ramón Valdés Costa, Ibídem, p 101.

¹⁶ Ejemplos de coactivas son los impuestos directos, indirectos, etc., Ramón Valdés Costa, Ibídem, p 101.

¹⁷ Critica fuertemente la distinción que realiza Grizzioti entre fiscales y extrafiscales pues manifiesta que aquello ha perdido importancia teórica y práctica. Ramón Valdés Costa, Ibídem, p 103.

¹⁸ Esta categoría se divide en los ingresos provenientes de entes públicos del Estado Ej: asignaciones entre entes de misma o diferente categoría, etc.; y, en ingreso provenientes de entes públicos extranjeros Ej: prestaciones unilaterales como son ayudas o indemnizaciones de

Otra de las clasificaciones que guardan coherencia con las mencionadas es aquella que divide a los recursos públicos en ingresos de derecho público y de derecho privado; ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y crediticios; ingresos ordinarios y extraordinarios; ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.

Ante la última clasificación mencionada surgen las opiniones de dos autores, a quienes me sumo, por considerar que son clasificaciones que, si bien mantienen en el fondo la tradicional o clásica clasificación de los ingresos públicos, lo que se busca es realizar una clasificación un poco más concreta y que abarque subclasificaciones que en su momento otros autores han realizado, por ello Jarach, al igual que José María Martín clasifican los ingresos como ordinarios y extraordinarios, de derecho público y de derecho privado, originarios y derivados.

De estos aportes Valdés Costa considera necesario hacer una clasificación en cada uno de los elementos de los ingresos, así se tendría una clasificación política, otra económica y otra jurídica.

Por lo expuesto, entonces, al estudiar a varios autores lo que intentaremos es realizar una clasificación coherente que abarque lo principal de cada una, por ellos sugeridas en sus obras.

guerra, así como actos de contraprestación que son los préstamos. Ramón Valdés Costa, *Ibidem*, p 103.

¹⁹ A esta categoría la subdivide en ingresos provenientes de la participación directa del ente público, estos son los llamados ingresos originarios Ej: Arrendamiento de inmuebles, inversiones de capital, venta de bienes patrimoniales, etc.; y, los ingresos provenientes de la participación indirecta del ente público, estos son los llamados ingresos derivados Ej.: tasas, contribuciones especiales de mejora, impuestos, multas, etc. Valdés Costa, Ramón en *Curso de derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p 104.

1.3.1.- Clasificación económica:

Dentro de esta categoría encontramos a los ingresos denominados ordinarios y extraordinarios, originarios y derivados, nominales y reales, corrientes y de capital.

- Ingresos Ordinarios e Ingresos Extraordinarios²⁰: Para esta clasificación lo que se mira es la fuente del ingreso y la periodicidad del aporte.

Los Ingresos Ordinarios:

Valdés Costa²¹ manifiesta que son aquellos que se perciben regularmente y que suelen ser los que se obtienen de la renta.

Estos ingresos los percibe el Estado de forma regular y no agota la fuente generadora de la obligación, por tanto este tipo de ingreso será recaudado por la administración pública mensual o anualmente dependiendo lo que disponga la ley, así mismo se asume que este tipo de ingresos son suficientes para cubrir todo el gasto público.

Un caso típico de ingreso ordinario son los impuestos a la renta, como una clase de tributo, así mismo la deuda pública que también se podría entender que es una forma de ingreso ordinario, aunque en teoría clásica se lo veía como ingreso extraordinario, pero que logra ser un ingreso que permite no solo cumplir con el objetivo principal de financiar el gasto público sino que ayuda a promover políticas económicas²².

²⁰ “La clasificación de recursos ordinarios y extraordinarios era necesaria para examinar la clasificación de gastos en ordinarios y extraordinarios, pero que sin embargo es una clasificación reprimida, sobre todo a causa de la doctrina moderna que ha refutado la correlatividad entre gastos y recursos ordinarios y gastos y recursos extraordinarios.” Jarach, Dino en Finanzas Públicas y Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, p.222

²¹ Valdés Costa, Ramón en Curso de derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, p 107

²² “No puede seguir citándose el ingreso crediticio derivado de la emisión de deuda como un supuesto de ingreso extraordinario....” Queralt, Martin y otros, en Curso de derecho

Estos ingresos ordinarios fueron establecidos por la hacienda clásica, y que eran utilizados para cubrir gastos igualmente ordinarios y que estos ingresos debían ser suficientes para cubrir los gastos regulares. Pero justamente es lo anotado lo que nos hace reflexionar en que estos ingresos ordinarios actualmente no sólo pueden percibirse para cubrir estrictamente gastos ordinarios sino cualquier gasto que el Estado requiera.

Los ingresos extraordinarios:

Al contrario de los ingresos anteriores, la fuente generadora de la obligación no permite que la administración tributaria recaude este importe periódicamente. Es el caso cuando el Estado decreta una medida de emergencia o alguna legislación temporal por la cual se obliga a los particulares a contribuir con un aporte por determinado tiempo, mientras dura la situación que creó dicha medida.

De allí que los ingresos públicos extraordinarios se utilicen casi siempre para enfrentar situaciones imprevistas²³. Aunque se ve en la actualidad que los gobiernos no utilizan únicamente estos ingresos extraordinarios para lo antes mencionado sino para cubrir gastos ordinarios que normalmente deberían ser cubiertos por el ingreso ordinario.

Ante esto podemos entender lo que manifiesta Ferreiro Lapatza, pues él igualmente considera que en la actualidad "... los ingresos, todos los ingresos se conciben ahora como instrumentos en manos del Estado para el logro de estas finalidades. La elección entre unos u otros no debe venir sólo motivada

Financiero y Tributario, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, pp. 47 - 48

²³ En el Ecuador un caso se dio cuando se estableció la exacción temporal como una medida económica emergente por la situación que atravesaba el Ecuador con el Perú por el conflicto del Cenepa en el año 1995 en el gobierno de Sixto Durán Ballén, dicho aporte fue destinado para cubrir los gastos de guerra.

por el carácter ordinario o extraordinario de los gastos que haya que afrontar sino debe estar condicionada por la total situación económica, por los efectos que en ella quiera provocar y por los fines que intente conseguir....”²⁴

De esta manera, al igual que hemos venido acotando, esta clasificación en ordinario o extraordinario ya no puede en la situación económica actual en la que nos desenvolvemos ser la más efectiva ya que todas las necesidades que se presenten deben ser cubiertas por la totalidad del ingreso estatal.

Además que existen ciertos ingresos que si bien en teoría se consideraban como extraordinarios, conforme lo expresé anteriormente en el caso de la deuda, se ve como han sido ingresados a las arcas como ingresos ordinarios pues han servido para ayudar al gasto público.

Adicionalmente “...hay que considerar como ingresos extraordinarios únicamente aquellos cuya obtención produce el agotamiento de la correspondiente fuente, como puede ser una hipoteca leve sobre el capital o los derivados de la venta de bienes patrimoniales.”²⁵, y de esta manera podremos estar frente a figuras que puedan ser ingresos extraordinarios propios.

Valdés Costa²⁶ expresa que estos ingresos extraordinarios son los que se perciben por una sola vez y se refiere a que estos son los del capital.

Si bien la clasificación de ordinario y extraordinario mirando netamente a la periodicidad del ingreso ya sea en el caso del ordinario permanente y en el

²⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan en Curso de Derecho Financiero Español, v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000,p 157 - 158

²⁵ Queralt, Juan Martín en Curso de Derecho Financiero y Tributario, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p.48

²⁶ Valdés Costa, Ramón en Curso de derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996, p 107

extraordinario temporal o por una sola vez²⁷, fue válido en cierto momento, ahora nos enfrentamos a que el sustento de esta clasificación si bien tiene los rasgos de periodicidad debemos enmarcarlos en que el aspecto ordinario se referirá a los ingresos provenientes de la renta y el aspecto extraordinario a los ingresos de capital.

- Ingresos Originarios e Ingresos Derivados: Estos ingresos miran a si el Estado obtiene los mismos de su propia actividad o si lo adquieren de manera coactiva de los particulares.

Ingresos Originarios: El Estado obtiene estos ingresos por la actividad o manejo que hace el mismo sobre sus propios bienes sin necesidad de obligar a ningún particular a cubrir ningún rubro. Un ejemplo de ingreso originario es el precio por venta de bienes o arrendamientos de obras o servicios²⁸.

A estos ingresos originarios también se los considera ingresos patrimoniales o de derecho privado, patrimoniales en cuanto como mencione son ingresos que se obtienen por venta, arriendo, etc. de bienes de propiedad del Estado; y, privados porque actúan como un ente privado con respecto a los particulares pues no exigen coactivamente a los particulares el pago de un importe, sino que son pagos que realizan los particulares por la compra o uso voluntario de un bien o servicio. Esto es, que el Estado obtiene estos ingresos de una forma asimilable a los particulares, por ello se rescata de estos ingresos la nota de no coercitividad en el ingreso y podemos claramente ver manifestado este tipo de ingreso en los casos de concesiones realizadas por el Estado, lo

²⁷ Aunque cabe recalcar que la característica de periodicidad de esta clasificación sirvió en cierto momento para justificar la existencia de ingresos extraordinarios debido a que se presentaban gastos extrapresupuestarios.

²⁸ Valdés Costa, Ramón en Curso de derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996, p 104

cual viene a ser regulado por normas de Derecho Administrativo y en otros casos por el derecho privado.

De ahí que se justifica el hecho de denominar al ingreso originario como de derecho privado, pero que se enmarcan dentro de los ingresos públicos en cuanto, aunque su régimen sea el privado, el titular sigue siendo un ente público y el fin al que va destinado dicho monto es a un fin de carácter público.

Ingresos Derivados²⁹: El Estado impone una obligación a un particular de, pagar un importe a la administración como es el caso de los impuestos. Imposición ésta que la realiza en ejercicio de su competencia conforme lo permite la ley y por lo tanto esta obligación es coactiva.³⁰ Los principales ingresos derivados son los impuestos tasas, contribuciones especiales, contribuciones parafiscales, conforme Galli expone en su obra, y de esta manera agrega que todos los tributos que él menciona dentro de los ingresos derivados son extraídos coactivamente de los particulares sin que exista contraprestación alguna.

Cabe, como corolario a esta clasificación, anotar que: “La clasificación de los recursos en originarios y derivados se identifica parcialmente con la clasificación de ingresos patrimoniales y tributarios.³¹” Y es justamente esta última acotación y el elemento coactivo, en unos casos, lo que tomaremos en cuenta al tratar capítulos posteriores.

²⁹ “La terminología para designar estos recurso es porque derivan de los particulares ante reclamos formulados por el Estado en virtud de su imperium o poder financiero.” Martín, José María en Ciencia de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p 120.

³⁰ “La consecuencia mas importante que señalan distintos autores reside en la circunstancia de que por tratarse los recursos derivados de una detracción de parte de la riqueza de lo individuos, la exigencia del cumplimiento de su pago debe venir impuesta por la ley...” Galli, Guillermo Pedro en Manual de Fianzas Públicas, Buenos Aires, A-Z Ediciones, 1977, p137

³¹ Jarach, Dino en Finanzas Públicas y Derecho Financiero, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996 p 223.

- Ingresos Nominales y Reales:

Ingresos Reales: Son los que integran las arcas estatales aumentando sus fondos pero manteniendo las mismas obligaciones. Al respecto Valdés Costa³² dice que un caso típico de ingreso real es el impuesto en cuanto mejora la situación de la tesorería.

Ingresos Nominales: Al contrario de la clasificación anterior, estos ingresos aumentan las arcas estatales pero al mismo tiempo aumentan las obligaciones.

No tienen efecto sobre el patrimonio, un caso típico es la deuda pública porque en cuanto este recurso ingresa, al mismo tiempo sale para pagar gastos de la deuda pública, de ahí el nombre de nominal pues no es un ingreso real³³.

- Ingresos Corrientes y de Capital:

Para poder entender esta clasificación nos remitiremos a mencionar los diversos recursos que corresponden a cada tipo de ingreso para poder entender y diferenciar estos ingresos entre sí.³⁴

Ingresos Corrientes: o los también llamados rentas generales, conforman estos ingresos las utilidades netas de las empresas comerciales, ingresos procedentes de la propiedad de bienes, impuestos a la renta, circulación de bienes y contribuciones de seguridad social.

Es decir son los recursos percibidos por el Estado como resultado de su facultad de imposición y que deben tener por destino la financiación de gastos de funcionamiento u operativas³⁵.

³² Valdés Costa, Ramón en Curso de derecho Tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, p 108

³³ Ibídem, p 108.

³⁴ Ibídem Pp. 108 – 109.

³⁵ Martín, José María, en Ciencia de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p.111

Ingresos de Capital: En estos ingresos tenemos las transferencias de capitales del exterior o interior, préstamos e impuestos sobre el capital.

1.3.2.- Clasificación Jurídica

Esta clasificación suele tener muchos criterios, planteados por varios autores, pero consideramos que en nuestro estudio lo importante es estudiar la que creemos a nuestro juicio la más importante y que es: los ingresos de derecho público y de derecho privado, advirtiendo que en algunos casos podremos ver coincidencias con la clasificación económica de originarios y derivados.

- Ingresos de Derecho Público:

Son los ingresos obtenidos por los entes estatales en uso de sus facultades y obtenidos por las actividades públicas por ellos realizadas, por lo que se someten al ordenamiento público y gozan de varias prerrogativas como es el derecho de prelación y preferencia frente a terceros acreedores, afección de bienes, ejecutividad de actos, presunción de legalidad de actos administrativos³⁶.

Martín Queralt³⁷ claramente nos deja ver cuales son los que considera como de derecho público y son los tributos, monopolios y deuda pública.

- Ingresos de Derecho Privado:

Son los ingresos que provienen del ejercicio o actividad de empresas privadas o estatales que ejercen su actividad como particular por lo tanto regidas al ámbito privado ya sea civil o comercial. Cabe recalcar que se hace mención a la naturaleza de la actividad, pues si miramos a la constitución de

³⁶ Queralt, Juan Martín en Curso de derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p. 46

³⁷ Ibídem, p. 47

las empresas estatales, esta es pública y por lo tanto se rige a normas de derecho público, aunque como mencioné su actividad sea de carácter privada.

Estos ingresos dentro del ordenamiento privado se rigen a normas privadas por lo que su característica fundamental es la relación entre iguales que mantienen entre el ente público y la otra parte interviniente en la actividad.

De la misma manera que en los de derecho público el mismo autor establece cuales pueden ser considerados de derecho privado y son los ingresos derivados de la explotación de bienes patrimoniales, actividades mercantiles e industriales realizadas por entes públicos³⁸.

Ante todo lo estudiado hasta este momento, podemos recapitular los aspectos más importantes y esto es que los recursos públicos son todos los ingresos ya sean de derecho público o privado, recursos tributarios o patrimoniales; recursos obtenidos por los entes estatales que ingresan a las arcas estatales para cumplir con la finalidad que es cubrir o financiar el gasto público.

De lo expuesto podemos adelantarnos ahora, de una manera un poco amplia, a exponer que las figuras que estudiaremos en el capítulo siguiente son ingresos públicos que si bien tienen diferencias una de otras, en cuanto a la finalidad todas persiguen un mismo objetivo que es, mediante su ingreso en las arcas estatales, cubrir todas las actividades y necesidades públicas.

³⁸ Queralt, Juan Martín en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p. 47

Capítulo II: Las Prestaciones Patrimoniales de carácter Público, Los Tributos y Las Contribuciones Parafiscales.

En el capítulo precedente se ha determinado de una manera clara qué debemos entender como ingresos públicos, lo cual nos sirve de base para proceder a estudiar las distintas figuras jurídicas a continuación.

2.1.- Las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Dentro de este acápite analizaremos a las prestaciones patrimoniales públicas, sus características esenciales y así al compararlas junto a los tributos lograremos entender que todos los tributos son prestaciones patrimoniales públicas mas no toda prestación patrimonial pública es tributo.

2.1.1.- Concepto y Naturaleza:

Dentro de la literatura encontramos que no existe una amplia gama de autores dedicados a este tema en particular, por lo que en primer lugar entenderemos a las prestaciones patrimoniales públicas desde la raíz de cada palabra y consecuentemente revisar algunas definiciones dadas por ciertos autores que hacen referencia al tema.

Así, por prestación³⁹ entenderemos que es una obligación de dar, hacer o no hacer alguna cosa; por patrimonial⁴⁰ el conjunto de bienes, créditos y derechos así como de deudas u obligaciones de índole económica que pertenecen a una persona; y, finalmente en cuanto a pública⁴¹ comprendemos que dentro del ámbito fiscal serán aquellas las rentas o ingresos estatales.

³⁹ Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI. p.384.

⁴⁰ Ibídem. p 152.

⁴¹ Ibídem. p 508.

Entonces, entendemos que las prestaciones patrimoniales de carácter público serán aquellas obligaciones exigidas a las personas, en su patrimonio, para la obtención de un servicio prestado por un ente estatal.

Ahora bien, las prestaciones patrimoniales dentro de su concepción adquieren características similares a la de los tributos, las cuales veremos posteriormente, aún así, si podemos encontrar diferencias sustanciales, por ello recurrimos a autores como Falcón que expresa que la prestación patrimonial de carácter público es toda prestación impuesta para la obtención de un bien o servicio⁴².

Urquizu define a las prestaciones patrimoniales de carácter público como las aportaciones pecuniarias impuestas a los ciudadanos a favor de los entes públicos⁴³, a esta definición se suma Ferreiro Lapatza⁴⁴ agregando que es la prestación impuesta por una norma jurídica.

De igual manera Carmelo Lozano⁴⁵ afirma que es toda detracción coactiva del patrimonio del particular ya sea definitiva o temporal.

Por todo lo mencionado, se deduce que las prestaciones patrimoniales públicas son ingresos de carácter público impuestos, coactivamente a los particulares, por ley y son percibidos por un ente público o privado que responden a una finalidad pública y en algunos casos pueden establecerse como sanción a un ilícito.

Lamentablemente en nuestra legislación no contamos con esta figura, sin embargo en capítulos posteriores podremos observar como todos los tributos reúnen las características de una contribución patrimonial pública, y de

⁴² Citado por María Estela Rivas Nieto en su obra Tributos Atípicos. Madrid, Marcial Pons, 2006, p18.

⁴³ Ibídem. p 19.

⁴⁴ Ibídem, p 20

⁴⁵ Ibídem, p 19.

la misma manera observar que no todas las contribuciones patrimoniales de carácter público son tributos; y así poder ejemplificar este tema.

Ahora bien, su naturaleza es muy criticada, así como muchas figuras jurídicas dentro de nuestro tema; hay quienes manifiestan que son de naturaleza netamente económica pues estas prestaciones son dinerarias o en especie las cuales son representativas de dinero que se perciben para solventar gastos públicos por lo tanto no cabría hablar de naturaleza jurídica.

Así mismo, por otro lado existen quienes manifiestan que la naturaleza es netamente jurídica en cuanto al ser una figura, que, para que pueda ser exigida se encuentra recogida por una norma jurídica la cual le da la fuerza necesaria para su cometido, caso contrario no habría razón de ser de las prestaciones puesto que no podrían ser exigidas a los particulares, de lo cual hace que esta prestación patrimonial pública de carácter público sea de naturaleza jurídica.

Ahora bien, a nuestro parecer las prestaciones patrimoniales públicas tendrían características tanto jurídicas y económicas con las cuales podemos identificar dicha prestación. Es jurídica en cuanto es creada por ley o por norma jurídica apta para que dicha prestación pueda ser exigida a los particulares y cumpla con la finalidad igualmente establecida en la norma; y, es económica en cuanto el ingreso que se debe es monetario o en su defecto en especie pero cualquiera de esas dos formas son representativas de dinero, lo que nos hace ver que también tienen un aspecto económico; aunque tal vez un tanto más jurídico que económico, en cuanto que, para que nazca a la vida y pueda ser impuesta y exigida, necesita de la fuerza jurídica, pues de lo contrario no podríamos hablar de una prestación patrimonial pública como un tipo jurídico.

Lo cual nos lleva a colegir que, en el momento que nace como una figura jurídica amparada en una norma, ésta viene a tener una naturaleza jurídica y como consecuencia tendremos que al analizarla encontraremos que tiene una naturaleza económica por el contenido mismo de la prestación que como ya mencione es en dinero; de todo ello, entonces, podemos establecer que las prestaciones patrimoniales son tanto de naturaleza jurídica como económica.

2.1.2.- Características:

Cuando se estudia las diferentes concepciones o definiciones que, respecto a las prestaciones patrimoniales, realizan varios doctrinarios como María Esthela Rivas Nieto o Carmelo Lozano Serrano, podemos extraer de su contenido las características esenciales que componen dichas prestaciones, las cuales debemos puntualizar con el fin de lograr entender la semejanzas y diferencias que en su momento veremos con relación a los tributos y las exacciones parafiscales. De esta manera tenemos que:

1) Puede ser un ingreso público o privado: Las prestaciones patrimoniales públicas son ingresos públicos cuando lo percibe la Administración Pública y son privados cuando lo percibe cualquier administración que actúe como particular.

2) Puede ser percibida por un ente público o privado.

Esta característica determina que puede haber prestaciones de carácter público que no necesariamente sean ingresos públicos, sin embargo si son públicamente coactivas. En esta característica encaja perfectamente, por ejemplo el aporte a IESS, pues este ente público percibe directamente este rubro sin que se convierta en un ingreso público.

3) Es de carácter coactivo: es una imposición unilateral de la obligación de pago por parte de la administración sin que exista concurso de voluntad.

Conforme se desprende de la jurisprudencia española del Tribunal Constitucional Español.

“la característica de coactividad debe existir siempre en la prestación patrimonial de carácter público. Esta puede estar determinada ex lege o por tres supuestos precisos.”⁴⁶

Así en la sentencia 185/195 de 14 de Diciembre emitida por el Tribunal Constitucional Español, determina que los supuestos de los que se deriva la coactividad son: Cuando no existe libertad en la relación del supuesto de hecho que genera la obligación de pago de la prestación; Cuando la actividad o el servicio requerido sea objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de cada momento; y, cuando existe una actuación monopolística del Estado.⁴⁷

4) Es una obligación ex lege: esta característica tiene íntima relación con la coercitividad de este tipo de prestaciones. Sin embargo en esta característica, cabe precisar que esta obligación al ser considerada ex lege, implica que sea creada por medio de ley.

5) Persigue una finalidad pública ya sea fiscal o extrafiscal.

6) Mira al principio de capacidad económica: este caso se da cuando la finalidad es financiar los gastos públicos pero cuando la prestación patrimonial exigida es por consecuencia de una finalidad extrafiscal como es la de sancionar no se mira el principio de capacidad económica.

⁴⁶ STC 182/1997, de 28 de Octubre. Fj. 15°

⁴⁷ STC 182/1997, de 28 de Octubre. Fj. 15°

7) La prestación puede ser dineraria o en especie.

8) Puede ser exigida como una sanción para reprimir un ilícito.

2.2.- Los Tributos

A continuación en una forma un poco general estudiaremos los tributos rescatando sus características esenciales que nos servirán, como ya he mencionado, para compararlas en un momento determinado con las otras figuras a estudiar y así determinar las diferencias, en caso de existir, entre una y otra, y lo haré de manera general, en cuanto los tributos dentro del Derecho Tributario son de conocimiento general y obligatorio para todo conocedor de esta materia, por lo que no interesa examinarlos a profundidad, por ello procederemos a hacer simplemente una referencia para poder cumplir con el objetivo final de nuestra propuesta.

2.2.1.- Concepto y Naturaleza:

Para Héctor Villegas los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁴⁸

Juan Martín Queralt⁴⁹ nos expresa que es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito.

⁴⁸ Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, p73.

⁴⁹ Queralt, Juan Martín y otros en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p 79.

Ferreiro Lapatza expone que los tributos son obligaciones de dar una suma de dinero establecida por la Ley conforme el principio de capacidad a favor de un ente público para sostener sus gastos⁵⁰.

José María Martín establece que son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidos a su favor por el Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general⁵¹.

El Código Tributario para América Latina⁵² contiene una definición a los tributos por la cual entendemos que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Para Bluenstein⁵³ los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado u entes autorizados, en razón de su soberanía territorial exigen a los particulares.

Giuliani Fonrouge define a lo tributos como toda prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público⁵⁴.

Consecuentemente, comprendemos que el tributo es una prestación o ingreso público que el Estado obtiene por la imposición que hace él mismo a un particular, llamado contribuyente, que se encuentra obligado por la ley a entregar el monto que se establezca de acuerdo a su capacidad económica o capacidad contributiva.

⁵⁰ Ferreiro Lapatza, José Juan en Curso de Derecho Financiero Español. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p 180.

⁵¹ Martín, José María en Ciencia de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p132.

⁵² Art. 13 del Código Tributario para América Latina.

⁵³ Citado por Galli, Pedro en Manual de Finanzas Públicas. Buenos Aires, A-Z Ediciones, 1977, p 158.

⁵⁴ Ibídem, p 158.

En cuanto a su naturaleza se ha discutido mucho la misma, debido a que hay quienes hablan de una naturaleza económica y otros hablan de una naturaleza jurídica. Giuliani Fonrouge⁵⁵ establece que las prestaciones patrimoniales son en dinero por lo que denotaría su naturaleza económica, pero así mismo reconoce que para poder ser exigida a los particulares deben estar contenidos en un mandato legal.

En este sentido si bien los tributos se manifiestan en forma monetaria lo cual indicaría una naturaleza económica, debemos atender a que si no fuera una figura jurídica el tributo, esto es, si no estuviera contenido en una norma jurídica, el mismo no podría ser impuesto y exigido, y por lo mismo no tendría el fin contributivo que es el financiar el gasto público, por lo que considero que si bien en su inicio tiene una naturaleza netamente jurídica, podemos establecer que es de naturaleza mixta pues también tiene un contenido económico ya que estas contribuciones son, como ya revisamos en las opiniones antes anotadas, dinerarias.

2.2.2.- Características:

Podemos, de las definiciones y naturaleza establecidas, decir que el tributo contiene particulares características que la diferencian de cualquier otra figura que pudiera parecerse al tributo. Así vemos que:

1) Es un ingreso público de derecho público: aunque existan ciertos casos en que el órgano que lo percibe se encuentra constituido bajo un régimen especial, ello no afecta en la naturaleza del ingreso, éste sigue manteniendo su carácter público.

2) Es de carácter coactivo.

⁵⁵ Citado por Martín, José María en Ciencia de las Finanzas Públicas. , Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, pp130 - 132

3) Es una obligación ex lege: se encuentra establecido en la ley su presupuesto de hecho, cuya configuración establece la obligación de contribuir.

4) Grava la manifestación de capacidad económica: todos tenemos la capacidad de contribuir en la medida que la capacidad económica de cada individuo lo permita.

5) Generalmente es un recurso dinerario aunque en casos para el cumplimiento de la obligación se realice la entrega de bienes no dinerarios o en servicios apreciables en dinero.

6) El tributo no tiene alcance confiscatorio, en general el derecho tributario nunca puede llegar al punto de confiscar bienes por concepto de obligación de pagar tributos en cuanto hay que mirar la capacidad económica y esta va de acuerdo a la riqueza que en ningún momento podrá exceder del patrimonio exigible como tributo del contribuyente. Aparte por que se debe cumplir con los principios de igualdad y progresividad, lo que impide que la exigencia de tributos tenga implicaciones confiscatorias.

7) La finalidad es financiar el gasto público.

8) No sanciona un ilícito, salvo⁵⁶ en los casos en que la obligación se extienda a cargo de un tercero por una obligación tributaria.

2.2.3.- Clasificación:

Los tributos se clasifican en impuestos tasas y contribuciones especiales, aunque algunos autores⁵⁷ manifiestan que las llamadas exacciones parafiscales constituyen en algunos casos especies tributarias.

Conforme lo manifiesta el Modelo de Código Tributario para América Latina el "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador

⁵⁶ Berliri citado por Queralt, Juan Martín y otros en Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001 p 80.

⁵⁷ Ibídem, p83.

una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”,⁵⁸

Remitiéndonos a la doctrina, por impuestos entenderemos a la obligación establecida por la ley y exigida a los particulares para el sostenimiento de los gastos públicos. Ante esta concepción podemos darnos cuenta que estaríamos refiriéndonos a las definiciones antes analizadas de los tributos y esto puesto que los impuestos en inicio abarcan la idea más coincidente con lo que el tributo se refiere, lo cual es correcto pues en inicios del derecho fiscal lo que se buscaba es una forma de percibir ingresos que ayuden al sostenimiento de los gastos en que incurría el Estado.

Si bien, en ese tiempo, era una figura que permitía obtener ingresos, estos no eran suficientes para cubrir todas las necesidades públicas justamente por su forma de concebirlo ya que el fisco en esta forma generalizada de establecer los impuestos no podía llegar hasta otras posibilidades de adquirir ingresos, como eran en exacciones por servicios públicos, o por ejecución de obras de beneficio público a un sector, etc.

Ante ello, para adquirir más ingresos se genera lo que conocemos como tasas, contribuciones especiales y en algunos casos las exacciones parafiscales, las cuales estudiaremos más adelante, por las cuales se puede imponer obligaciones y adquirir nuevos ingresos diferentes a los que se podía percibir con la concepción general del impuesto, como tributos que ayudan al mantenimiento del gasto público.

En cuanto a las tasas, la Ley orgánica de Régimen Municipal en su art. 397 no determina una definición pero si nos ayuda a entender cuando pueden

⁵⁸ Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 15.

ser aplicadas éstas y al respecto nos expresa que las municipalidades aplican tasas retributivas en servicios públicos expresamente determinados en la ley.

En el Modelo de Código Tributario para América Latina, la “tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”⁵⁹

Entendemos entonces que, son prestaciones exigidas por la administración a los particulares con ocasión de un servicio, esto es el particular paga este tipo de tributo cuando utiliza un servicio público que requiere del pago del mismo para poder acceder a él, y este último elemento es justamente al que la ley hace referencia cuando nos habla de tasa retributiva por cuanto se paga una tasa por un servicio obtenido y utilizado mas no para obtener o utilizar un servicio. Como ejemplo de tasa podemos enunciar a la tasa de alcantarillado, de servicio eléctrico, etc.

Las contribuciones especiales son concebidas como aquellas exacciones que se entregan a la administración competente por obras realizadas por la misma beneficiando a un grupo de particulares en especial, tal es el típico caso del beneficio por construcción de carreteras, que es una obra directa de beneficio colectivo pero que sólo puede exigirse el pago de un tributo a quienes, indirectamente por esta actividad, han sido beneficiados por aquella obra y estos son los propietarios de bienes que, por la actividad realizada por la administración, adquieren plusvalía.

⁵⁹ Modelo de Código Tributario para América Latina, Artículo 16.

Muchas veces se cae en el error de pensar que las contribuciones especiales son únicamente las contribuciones especiales de mejoras, dejando a un lado por ejemplo las contribuciones especiales por gasto⁶⁰, cuando estas contribuciones anotadas son especies de contribución especial, por ello vemos una definición dada por José María Martín y nos expresa que las contribuciones especiales son los medios de financiación de determinadas obras públicas o actividades estatales con finalidades sociales o económicas de las cuales derivan ventajas especiales para el particular o un grupo social⁶¹.

De esta manera nuestra normativa en el art. 415 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, aunque hace referencia a las contribuciones especiales pero sólo de mejoras, nos sirve para entender a este tipo de tributo, y al respecto determina que el objeto de las contribuciones especiales de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionadas a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

Entonces, tenemos que son tributos que se entregan a la administración pública que por la realización de un servicio u obra ha producido un beneficio en el bien del contribuyente.

2.3.- Las Contribuciones Parafiscales

En esta ocasión analizaremos las exacciones parafiscales debido a que la determinación de la naturaleza de las mismas, es indispensable para poder establecer la existencia o no de tributos atípicos en el capítulo siguiente, ya que en base a la determinación de si son o no de naturaleza tributaria servirá para, mediante la finalidad afectada que caracteriza a las contribuciones parafiscales,

⁶⁰ “Una prestación que paga quien, para utilizar un servicio público, produce un agravamiento del gasto público”. Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, v. I Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 147.

⁶¹ Martín, José María en *Ciencia de las Finanzas Públicas*, , Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p 84.

poder concluir si las contribuciones parafiscales son aquello que podríamos llamar tributos raros o atípicos, caso contrario no se enmarcaría en esta última denominación, y ello nos obligaría a analizar si las otras formas de contribución serían tributos atípicos.

2.3.1.- Concepto y Naturaleza:

Giuliani Fonrouge⁶² manifiesta que las contribuciones parafiscales no son algo distinto a la tributación general puesto que las contribuciones parafiscales al igual que los tributos son creados por ley o por acto con fuerza de ley y el monto o cuantía fijado también es determinado por ley en ambos casos y mirando su capacidad contributiva.

De la misma manera Mauricio Plazas⁶³ nos enseña que en la doctrina italiana se ha recogido este término de parafiscal en forma de un paralelismo en virtud del cual la actividad a financiar con el tributo no se predica como propia o exclusiva del Estado pero tampoco del privado, así mismo nos expresa que 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 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.

Pérez Royo, basado en la legislación y en la jurisprudencia española, expresa que los recursos parafiscales son de naturaleza tributaria sin duda alguna, pero que eventualmente podrían ser impuestos, cuando sean exigidas sin consideración a una determinada actividad por parte de la administración o

⁶² García Belsunce, Horacio, Villegas, Héctor y otros en su obra Tratado de Tributación Vol.1, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003 p 614.

⁶³ Plazas Vega, Mauricio en Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Bogotá, Editorial Telmis, 2000, p 915.

finalmente podrían ser contribuciones especiales, todo lo cual va a depender de cada caso específico.⁶⁴

Ahora bien hay quienes determinan que las contribuciones parafiscales no son tributos, así Morselli establece que, las contribuciones parafiscales no son reales tributos, en cuanto su finalidad y contenido son económicos y sociales mas no políticos.

Freddy Priego Álvarez manifiesta que existe una buena parte de la doctrina que no reconoce el carácter tributario de las contribuciones o exacciones parafiscales, fundamentalmente porque se consideran ingresos estatales que se apartan de los principios jurídicos aplicables a los tributos y al orden financiero.⁶⁵

En la misma línea autores como Lucien Mehl⁶⁶ posee una determinante postura al no discutir si es tributo o no, mas lo que manifiesta es que las contribuciones parafiscales ocupan un lugar intermedio entre la tasa y el impuesto.

Para José Vicente Troya Jaramillo, las contribuciones parafiscales “son verdaderos tributos que se establecen y aplican unilateral y coactivamente y su producto está destinado a la financiación del servicio público”.⁶⁷

Así entonces, como se desprende de sus definiciones, el concepto y su naturaleza, entendemos que las exacciones parafiscales manifiestan aspectos, entre otros, económicos como es que esta contribución es una prestación

⁶⁴ Pérez Royo, Fernando en *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, 8ª ed., pp. 119 y 120.

⁶⁵ Freddy Priego Álvarez, “La potestad tributaria normativa”, en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*, México D.F., 2005, p. 135.

⁶⁶ Citado por Plazas Vega, Mauricio en *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Telmis, 2000, p 915.

⁶⁷ Troya Jaramillo, José Vicente en *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 153.

dineraria y al mismo tiempo al estar contenida en una norma legal para ser exigida nos hace ver que tiene un importante aspecto jurídico.

Dejándonos entonces la tarea de simplemente manifestar que la naturaleza de las contribuciones parafiscales tiene una naturaleza mixta esto es una naturaleza jurídico económica. De ello podríamos entender, entonces, que vendría a tener la misma naturaleza que los tributos y en consecuencia manifestar que las exacciones parafiscales tiene una naturaleza tributaria, de lo cual estaríamos dejando a un lado al aspecto fiscal, el que si es definitorio para establecer si pueden ser asimilables estos dos tipos de ingresos públicos.

Consecuentemente las exacciones parafiscales son tributos que emanan de la ley con la finalidad de financiar una actividad pública específica y es percibido por una administración pública, o privada.

Ahora bien, habría que entender si son tributos propios o son una categoría independiente de los tributos. En el caso de ser la primera opción identificar si es un impuesto una tasa o una contribución especial.

De esta manera, en primer lugar hacemos la relación con los impuestos, de la cual vemos que las dos figuras si bien son creadas por ley, el impuesto tiene una finalidad general que es la de sostener o cubrir al gasto general del Estado, esto es con respecto a toda la colectividad miembro del Estado, es decir tiene una finalidad general, y por su lado las contribuciones parafiscales no cumplen con esa finalidad puesto que éstas son creadas para un fin específico, esto es que estas contribuciones son dirigidas o exigidas a un grupo particular de la sociedad.

Con respecto a las tasas, éstas y las contribuciones parafiscales tienen una similitud fuerte pero no general y es que ambas para ser exigibles, son

creadas por una norma jurídica y que los dos tipos no cumplen con la finalidad general de cubrir el gasto público.

Ahora bien, aunque se asemejan en este aspecto, encontramos diferencias de otro elemento igualmente importante y determinante para establecer que las exacciones parafiscales no son tasas, y ésta es la posibilidad de particularizar al destinatario del bien o servicio prestado por la administración, en el caso de las tasa se puede identificar quien obtiene el servicio prestado, como en el ejemplo mencionado anteriormente, se particulariza el beneficiado por el alcantarillado, quien por ello debe pagar la tasa por alcantarillado o como en el otro ejemplo mencionado la luz eléctrica; y, en el caso de las contribuciones parafiscales no se da este supuesto de identificar el beneficiario pues es una exacción que se entrega para el beneficio colectivo.

En cuanto a si es una contribución especial, en primer lugar debemos determinar que esta diferenciación se hace respecto de las contribuciones especiales de mejoras ya que como hemos analizado anteriormente en nuestra legislación solo se hace referencia a estas y en doctrina casi nunca se estudia a fondo las otras contribuciones especiales existentes.

Ante ello vemos que las contribuciones especiales al igual que las exacciones parafiscales mantienen las mismas similitudes que mantiene con las tasas, por ello solo haremos referencia a los aspectos que las diferencian.

Si bien a simple vista denotan que son en casi una totalidad similares podemos ver que las contribuciones especiales de mejoras son exigidas por el beneficio que representa la prestación de un bien o servicio público para los particulares, como mencione en el caso de la construcción de una carretera

que incrementa plusvalía en los inmuebles; por su lado en las contribuciones parafiscales no sucede aquello por cuanto esta prestación se exige por un ente público para lograr un beneficio colectivo no inmediato o directo, esto es que quien preste estas exacciones parafiscales podrá obtener o acceder, por el hecho de haber realizado esta contribución, el beneficio cuando el particular lo requiera. Es decir aquí el elemento que los diferencia es la contraprestación de la obligación.

De lo analizado deducimos que las exacciones parafiscales por su naturaleza similar a la de los tributos, serían de naturaleza tributaria. Mas como habíamos mencionado en líneas anteriores hay que considerar el aspecto fiscal y esto es que las contribuciones no son exacciones fiscales como si son los tributos, en cuando las primeras no ingresan a las arcas estatales de la misma manera que los tributos.

Por ello debemos definir que estas exacciones son una figura independiente de los impuestos, tasas o contribuciones especiales, restándonos determinar si sería de considerarla como una cuarta categoría de los tributos o como una figura paralela a la de los tributos.

Ante lo manifestado debemos establecer si estas exacciones parafiscales serían un tipo raro o ajeno a la concepción de tributo para lo que nos remitiremos a continuación a realizar una caracterización de este tipo y así lograr recoger los elementos que permitan esclarecer esta propuesta.

2.3.2.- Características.

Las características esenciales que identifican a las exacciones parafiscales son de muy variada índole todo dependerá de la concepción que manejemos o de la posición más acertada que encontremos en la doctrina, por

ello mediante estas características podremos encontrar las similitudes y diferencias entre las figuras que estudiamos y lograr clarificar lo que ya vemos como una incógnita, de si las exacciones parafiscales viene a ser lo que venimos considerando como tributos atípicos, es decir como una figura independiente o paralela a los tributos. De lo mencionado tenemos que las exacciones parafiscales se caracterizan por ser:

1) Un ingreso público, en cuanto hemos estudiado que los ingresos públicos a más de integrar las arcas estatales pueden servir para financiar o cubrir fines específicos.

2) Una obligación ex lege, por que son creados por norma jurídica que le habilita para ser exigida a los particulares.

3) Tiene carácter coercitivo, de allí su obligatoriedad.

4) Mira la capacidad contributiva

5) Es una contribución dineraria, aunque la doctrina no lo menciona específicamente, entenderemos que si tiene un contenido económico, serán entonces estas contribuciones prestadas en dinero.

6) Las exacciones parafiscales tienen un destino sectorial pues esta dirigido hacia un sector determinado de la población.

2.4.- Esquema comparativo entre las tres figuras analizadas:

En primer lugar mediante el cuadro que veremos a continuación analizaremos si las figuras analizadas son ingresos públicos.

Ingresos Públicos	Prestaciones Patrimoniales Públicas	Tributos	Exacciones Parafiscales
El ingreso público siempre es una cantidad de dinero, aunque en ocasiones puede ser en especie.	X	X	X

Lo percibe el estado o un ente público, entendido a este como la administración que es la que percibe el ingreso más no el régimen jurídico al que se somete.	X	X	X
Que sean recursos percibidos de manera legal.	X	X	X
El objetivo principal de estos ingresos es financiar los gastos públicos pero pueden existir casos en los que estos ingresos sean destinados a otros fines.	X	X	X

Entonces colegimos que las prestaciones patrimoniales, los tributos y las exacciones parafiscales tienen todas las características de los ingresos públicos por lo que establecemos que estas figuras son ingresos públicos que ingresan a las arcas estatales, respetando lógicamente la independencia en contenido que cada figura tiene entre sí.

Ahora bien, podemos observar que entre las tres figuras analizadas encontramos varias semejanzas las cuales esquemáticamente las veremos a continuación para poder posteriormente definir que elemento es el diferenciador entre una y otra, pues de lo contrario podríamos simplemente definir al tributo, prestación patrimonial y exacción parafiscal con un mismo contenido pero en diferentes figuras, de allí de la importancia de diferenciar el uno del otro:

Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público	Tributos	Contribución Parafiscal
1) Puede ser un ingreso público o privado hay que hacer referencia al régimen jurídico aplicable.	X	X
2) Es de carácter coactivo	X	X
3) Es una obligación ex lege: la obligación es establecida por una norma jurídica.	X	X
4) Persigue una finalidad pública ya sea fiscal o extrafiscal.	X	X

5) Mira al principio de capacidad económica	X	X
6) La prestación puede ser dineraria o en especie.	X	X
7) Contribuye al gasto público, a cubrir un servicio publico específico	X	X
8) En ocasiones además pueden exigirse para sancionar un ilícito		

Si analizamos las características entre el tributo y las prestaciones patrimoniales públicas tenemos que estas dos figuras en los únicos aspectos en los que se diferencian son en que la prestación patrimonial pública puede ser entregada en dinero o especie y el tributo solo en dinero salvo la excepción⁶⁸ apuntada.

Si bien esta es una diferencia, a mi criterio no podemos tomarla en sentido estricto como tal entre una y otra figura, puesto que basta con que el tributo tenga una excepción para que su exacción sea admitida también en especie, ello hace que no sea una diferencia absoluta, además que las prestaciones patrimoniales permiten la posibilidad de que este ingreso sea ya sea en dinero o en especie.

Por otro lado tenemos que, y este punto considero si es el aspecto que las diferencia, la prestación patrimonial también puede ser exigida para sancionar un ilícito en cambio en los tributos⁶⁹ no vemos esta posibilidad, aunque claro que se expresa que puede considerarse que el tributo se le puede tomar como sanción cuando la obligación se extiende al tercero obligado, pero si analizamos no se trata de una sanción en cuanto la obligación tributaria es impuesta por la ley y por falta de cumplimiento siempre hay un tercero responsable pero no específicamente por que sea considerado como sanción

⁶⁸ Fíjese en características de los tributos.

⁶⁹ Fíjese nota al pie 54.

sino como mecanismo para asegurar el cumplimiento, esto lo vemos reflejado claramente en el Código Tributario en los arts.⁷⁰ 26, 27, 28 y 29. Por ello podemos entonces determinar que el aspecto sancionatorio de las prestaciones patrimoniales públicas serían definitorias para diferenciar estas dos figuras y

⁷⁰ **Art. 26.- Responsable.-** Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;
2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,
5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

Art. 28.- Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;
2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;
3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;
4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,
5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

La responsabilidad señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo, cesará en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

para poder determinar que todos los tributos son prestaciones patrimoniales públicas. Pero al referirnos a lo contrario, esto es, que todas las prestaciones patrimoniales sean tributos por ejemplo cuando estemos frente a una prestación patrimonial sancionatoria, no será posible considerarlas a éstas como tributos y esto es justamente por lo que hemos analizado, y es que el tributo tiene todas las características de una prestación patrimonial pública pero ésta prestación no cumple con todas las características del tributo.

Una vez diferenciado estos tipos podemos decir que cuando hablamos de tributos nos referimos a que éstas son prestaciones patrimoniales públicas no sancionatorias que en forma de ingresos públicos conforman el tesoro estatal.

Así mismo, podemos observar que las exacciones parafiscales cumplen con todas las características de las prestaciones patrimoniales salvo igualmente como con los tributos, en la posibilidad de sancionar un ilícito, consecuentemente tenemos que al igual que la consideración realizada con los tributos, esto es que toda exacción parafiscal puede ser una prestación patrimonial pero no toda prestación patrimonial es una contribución parafiscal.

De esto concluimos que tanto los tributos como las contribuciones parafiscales son prestaciones patrimoniales, lo que nos resta es diferenciar entre una y otra estas dos últimas figuras referidas, así vemos que:

Tributo	Contribución Parafiscal.
1) Es un ingreso público.	X
2) Es de carácter coactivo.	X
3) Es una obligación ex lege.	X
4) Grava la manifestación de capacidad económica.	X
5) Generalmente es un recurso dinerario.	X

6) El tributo no tiene alcance confiscatorio.	X
7) La finalidad es financiar el gasto público.	
8) No sanciona un ilícito.	X

Si bien encontramos muchas semejanzas entre estas dos figuras, también observamos que tiene una diferencia en un aspecto que es determinante al momento de assimilarlas o diferenciarlas y es justamente la finalidad de este tipo de ingreso que en el caso de los tributos es financiar el gasto público y en las contribuciones parafiscales van dirigida a cumplir un fin específico.

Ahora bien, como ya lo hemos estudiado, sabemos que las tasas y las contribuciones especiales también en teoría se alejan de este fin del tributo a diferencia del impuesto que es la figura que más cumple con el contenido de tributo, por lo que nos parecería que las exacciones parafiscales podrían ser las tasa o las contribuciones especiales y no un tema paralelo como aparenta.

Anteriormente pudimos hacer una breve referencia comparativa sobre estas figuras y las contribuciones parafiscales viendo que éstas tampoco podrían enmarcarse dentro de tasa o contribuciones especiales por justamente el hecho de ser estas últimas ingresos fiscales al contrario de las contribuciones parafiscales las cuales no son fiscales pues no ingresan al fisco como el resto de prestaciones tributarias.

De esta manera las contribuciones o exacciones parafiscales serían una figura que si bien tiene un contenido tributario pero por tener carácter de para fiscal, es decir de no ser un ingreso fiscal, no puede ser categorizado como una subespecie de tributo, menos aún identificarla con los impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Determinamos entonces que las exacciones parafiscales vendrían a ser unas prestaciones paralelas, autónomas, con contenido propio que por su naturaleza tributaria son tributos propios pero raros o atípicos debido a su finalidad afectada.

Observamos que el determinar la naturaleza y características de los tipos analizados nos permite proceder, en el capítulo a continuación, a un análisis de los elementos atípicos que encontramos en ciertas figuras, y por tal motivo debemos definir y caracterizarlos para como colorario de este trabajo investigativo lograr determinar si existen o no tributos atípicos como una nueva categoría; o, si es el caso de figuras ya existentes, pero que en ciertos casos se presentan con elementos sui generis que no son propios de cada prestación.

Capítulo III: Los Tributos Atípicos

3.1.- Concepto:

Conforme ya hemos analizado en el capítulo anterior, y de cierta manera nos hemos adelantado a determinar cuáles son los tributos atípicos a lo que nos referimos, podemos decir que los tributos atípicos son prestaciones o ingresos públicos que tienen una naturaleza tributaria, mas no por ello son ingresos fiscales⁷¹ per se y tampoco cumplen la misma finalidad que los tributos típicos; y, por ello justamente son una especie tributaria extraña o atípica la cual debe ser estudiada de forma independiente, para consecuentemente poder determinar su propia naturaleza su definición y autonomía.

Cuando nos referimos a que estas contribuciones no son de carácter fiscal lo hacemos conforme a lo que la doctrina más avanzada en el tema nos ha manifestado y esto es que este tipo tributario no es creado de la misma manera que los otros tipos, además que dichos aportes no conforman el presupuesto general del Estado o en su defecto, cuando si ingresan estos aportes al tesoro estatal los mismos no llegan a conformar la misma masa del presupuesto general debido a que la finalidad de estas contribuciones parafiscales no es el gasto público sino por lo contrario como ya habíamos estudiado la finalidad de éstos es afectada a un fin específico.

3.2.- ¿Existen tributos atípicos?

De lo mencionado anteriormente sobre los tributos atípicos, podemos observar que estos tributos atípicos, a los que hacemos referencia, claramente denotan las características de las contribuciones parafiscales, por cuanto,

⁷¹ Roberto Insignares Gómez, "Los ingresos públicos", en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, 2007, Digiprint Editores E.U., p. 326.

como ya hemos estudiado, las contribuciones parafiscales tienen una naturaleza tributaria pues posee uno de los elementos básicos de los tributos típicos que es el ser prestaciones que nacen del imperio del Estado, por el cual se crea una relación entre Estado y ciudadano, por la misma imposición realizada sobre los particulares; igualmente en el aspecto público puesto que son exacciones que si bien son exigidas y benefician a un grupo particularizado de individuos, y esto denotaría tal vez un aspecto privado de la prestación, éstos servicios prestados responden a un fin público⁷², lo que convierte a estos tipos en ingresos públicos.

De la misma manera lo podemos ver reflejado en las clasificaciones dentro de la doctrina de los ingresos públicos, en la cual vemos a los tributos y dentro de éste a los impuestos, tasas y contribuciones especiales y de manera paralela, en esta clasificación tripartita, encontramos a las exacciones parafiscales y los precios públicos.

Así mismo, en doctrina, observamos que ciertos autores manifiestan que las exacciones parafiscales son verdaderos tributos por cuanto se establecen y aplican unilateral y coactivamente y su producto está destinado a la financiación del servicio público”.⁷³

Ahora bien, cabe recalcar, que hay tendencias como la antes anotada de quienes consideran a estas prestaciones como verdaderos tributos; otros que consideran que no tiene ningún carácter tributario por cuanto consideran que son ingresos estatales que distan de los principios jurídicos de los

⁷² Catalina Hoyos Jiménez y Luis Felipe Botero Aristizábal, “Las exacciones parafiscales. La parafiscalidad en Colombia: ¿Por qué la tributación parafiscal tiene que ser excepcional?”, p. 865.

⁷³ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 153.

tributos⁷⁴; y, finalmente aquellos que los consideran como una especie tributaria autónoma pues mantienen la concepción de que se trata de una nueva categoría con características propias distintas de las de los tributos tradicionales⁷⁵.

Sea cual fuere la posición que se adopte, en nuestro caso y basados en la legislación ecuatoriana debemos remitirnos a lo que dispone la normativa nacional, por la cual a las contribuciones parafiscales se les debe dar el mismo tratamiento que se utiliza en los tributos clásicos y así no contrariar los principios de tributación que contamos en nuestra Carta Magna.⁷⁶

Vemos que la finalidad en estas exacciones parafiscales es específica y no ingresa al tesoro estatal como lo hacen los tributos que son ingresos fiscales, entonces estas exacciones parafiscales no pueden ser tributos propiamente dichos sino una especie tributaria rara, por la cual la ubicamos dentro de esta denominación de tributos atípicos o también tributos parafiscales.

De ello, nos resta remitirnos a demostrar si contamos en nuestra legislación con contribuciones parafiscales o tributos atípicos y de ser así cuales son ellas, para de esta manera poder determinar si existen ciertos tipos tributarios que en el fondo por un análisis no pueden ser tributos puros sino que se encuentran afectados, y que por ello deberían tener un estudio independiente y que pueda determinar aspectos específicos que diferencien las nuevas figuras de los tributos típicos.

⁷⁴ Freddy Priego Álvarez, "La potestad tributaria normativa", en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de Derecho Tributario*, México D.F., 2005, p. 135.

⁷⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3ª ed., p. 943.

⁷⁶ Constitución Política del Ecuador, Artículo 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. [...].

Si manifestamos en líneas anteriores que estos tributos atípicos son las conocidas exacciones parafiscales, colegimos entonces que si existen tributos atípicos; y, en nuestra legislación aunque no contemos expresamente con estos tributos como tales, podemos encontrarlas al analizar sus características.

Ahora bien, podemos también examinar que si en efecto este tema de las contribuciones parafiscales son un todo independiente del tributo, conforme analizaremos algunos ingresos, veremos que dentro de la clasificación de tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales, encontraremos que las mismas podrán tener aspectos parafiscales, es decir podremos observar que en nuestra normativa tenemos ciertas figuras que se denomina impuestos tasas y contribuciones especiales pero que al estudiarlas detenidamente tiene ciertas características parafiscales, por lo que deberían adquirir el nombre correcto de impuestos parafiscales, tasas parafiscales o contribuciones parafiscales, según sea el caso.

Y esto es, justamente, por que hay casos que presentan todas las características de impuesto tasa o contribución, es decir presenta características de un tributo, pero que manifiestan aspectos extraños lo cual nos lleva a determinar que existen entonces tributos como tales pero raros, atípicos o como también podemos denominarlos tributos parafiscales.

3.3.- Naturaleza

Para determinar que las contribuciones parafiscales si bien contienen una naturaleza tributaria, ésta es rara y que por ello difiere de la naturaleza propia de los tributos y que por ello se los denomina como tributos atípicos, nos referiremos a la Contribución a la Seguridad Social, la cual refleja claramente

aspectos que nos permiten ver el por qué de la naturaleza tributaria atípica de este tipo de exacción.

Así encontramos, para empezar, que la Constitución dentro del respectivo acápite ya nos da el primer elemento para comprender que la contribución a la Seguridad Social no es una exacción típica en cuanto no ingresa este tipo de aportaciones a las arcas estatales o presupuesto general, ello observamos en el texto de varias disposiciones del cuerpo normativo mencionado⁷⁷, lo cual nos permite comprender que el Instituto de Seguridad Social será un ente público en cuanto el Estado es el encargado de la seguridad social pero que el presupuesto o ingresos del mismo no formarán parte del Presupuesto General del Estado y se reconoce su autonomía así como su debida regulación por ley, la cual es la Ley de Seguridad Social.

De la misma manera esta normativa establece quienes deben realizar estos aportes como también permite el aporte voluntario⁷⁸; dentro de quienes

⁷⁷ **Art. 261.-** El gobierno central tendrá competencias exclusivas sobre:

6. Las políticas de educación, salud, seguridad social, vivienda.

Art. 292.-El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 366.-El sistema de seguridad social es público y universal, no podrá privatizarse y atenderá las necesidades contingentes de la población en procura del buen vivir. La protección de las contingencias se hará efectiva a través del seguro universal obligatorio y de sus regímenes especiales.

⁷⁸ **Art. 368.-**[...]El seguro universal obligatorio se extenderá a toda la población urbana y rural, con independencia de su situación laboral. Las prestaciones para las personas que realizan trabajo doméstico no remunerado y tareas de cuidado se financiarán con aportes y contribuciones del Estado. La ley definirá el mecanismo correspondiente.

La creación de nuevas prestaciones estará debidamente financiada.

Art. 369.- El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, entidad autónoma regulada por la ley, será responsable de la prestación de las contingencias del seguro universal obligatorio a sus afiliados.

Art. 370.- Las prestaciones de la seguridad social se financiarán con el aporte de las personas aseguradas en relación de dependencia y de sus empleadoras o empleadores; con los aportes de las personas independientes aseguradas; con los aportes voluntarios de las ecuatorianas y ecuatorianos domiciliados en el exterior; y con los aportes y contribuciones del Estado. [...]

Art. 368.-[...]El seguro universal obligatorio se extenderá a toda la población urbana y rural, con independencia de su situación laboral. Las prestaciones para las personas que

deben aportar encontramos a los trabajadores con relación de dependencia, sus empleadores, los seguros públicos y privados, en el caso de aquellos afiliados voluntariamente la normativa constitucional busca captar fondos de migrantes, a su vez el Estado por su lado financia este aporte a la seguridad social en casos específicos, uno de ellos es el trabajo doméstico no remunerado.

Vemos que este tipo de aporte dista de los tributos en general en relación a su regulación y a su contenido, de allí que como manifesté anteriormente encontramos el primer elemento que nos permite aclarar el tema de nuestro estudio.

El segundo punto que debemos tratar es si este tipo de contribución podría ser un impuesto, una tasa o una contribución especial, pues de llegar a determinar que es uno de estos tipos estaríamos determinando que esta exacción es un verdadero tributo, caso contrario podríamos estar frente a una exacción verdaderamente parafiscal que es lo que venimos sosteniendo, y es que las exacciones parafiscales y consecuentemente este tipo de contribución a tratar, son tributos atípicos.

3.3.1.- ¿Es un impuesto?:

Al hacer una relación de la contribución a la seguridad social con el impuesto, entendido a éste como la obligación establecida por la ley y exigida a

realizan trabajo doméstico no remunerado y tareas de cuidado se financiarán con aportes y contribuciones del Estado. La ley definirá el mecanismo correspondiente.

La creación de nuevas prestaciones estará debidamente financiada.

Art. 372.- [...] Los seguros públicos y privados, sin excepción, contribuirán al financiamiento del seguro social campesino a través del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Art. 373.- El Estado estimulará la afiliación voluntaria al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a las ecuatorianas y ecuatorianos domiciliados en el exterior, y asegurará la prestación de contingencias. El financiamiento de estas prestaciones contará con el aporte de los afiliados voluntarios domiciliados en el exterior.

lo particulares para el sostenimiento de los gastos públicos. Como podemos ver en principio lo que diferencia a una de otra es la contraprestación ya que en el caso del tributo este es un impuesto por imperio de la ley, la cual ordena su pago independientemente de que actividad realice el Estado con dicho ingreso, que por el contrario no sucede con la contribución parafiscal pues en ésta si existe una contraprestación de cierta manera directa por el pago de la contribución, contraprestación que viene a ser el aseguramiento.

Ahora bien, por otro lado si nos remitimos a la Ley de Seguridad Social en su artículo 12, en el que encontramos que el hecho generador de esta prestación es la remuneración que percibe un sujeto por la actividad que realiza, dejando a un lado el elemento de contraprestación por lo que asumiríamos que independientemente de que exista o no este elemento por el aporte entregado, este tipo de contribución permanece mientras se desempeñen labores remuneradas.

De esta manera nos encontramos frente a dos criterios que tienen validez, pero aún así no nos da los fundamentos necesarios para poder sostener que la contribución a la Seguridad Social sea un impuesto por ello nos mantenemos con la posición de que la contribución a la Seguridad Social no es un impuesto en cuanto éste ingresa al Presupuesto General y las contribuciones a la seguridad social no.

3.3.2.- ¿Es una tasa?:

En relación a las tasas en inicio debemos retomar un poco el concepto ya antes mencionado de tasa, al cual nos remitiremos para realizar este análisis, por ello la Ley Orgánica de Régimen Municipal establece que son

cargas retributivas por un servicio público prestado que de alguna manera han afectado al contribuyente.

Podemos observar claramente que el aporte a la seguridad social se origina por el hecho de realizar una actividad remunerada mas no por el servicio que el Estado a través del Instituto de Seguridad Social prestaría, ya que lo que sucede es que el servicio que el Estado presta es por el aporte previamente realizado por el obligado o asegurado y que le permite acceder a los servicios.

Estas prestaciones le permiten al aportante recibir los beneficios que por su aporte le correspondería, pero de ningún modo este aporte obliga necesariamente a percibir el beneficio que otorga la institución, pues existen casos en los que los obligados entregan este aporte pero no utilizan el servicio, ya sea por que no lo necesitan o por que por el momento no lo desean. Y esta es la razón justamente por la cual no podemos determinar que las contribuciones a la Seguridad Social sean una prestación retributiva.

De ello deducimos que la contribución para la seguridad social no es asimilable a una tasa.

3.3.3.- ¿Es una contribución especial?:

En lo referente a las contribuciones especiales, entendemos a ellas como los medios de financiación de determinadas obras públicas o actividades estatales con finalidades sociales o económicas de las cuales derivan ventajas especiales para el particular o un grupo social⁷⁹.

En primer término debemos establecer que el aspecto determinante de este tipo de tributo es el beneficio que se percibe una entidad estatal a la cual

⁷⁹ Martín, José María en Ciencia de las Finanzas Públicas, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976, p 84.

da origen al pago de esta prestación, lo que no sucede con las contribuciones a la seguridad social.

Aún así, remitiéndonos al doctrinario Sergio de la Garza, él manifiesta que dentro de las contribuciones existen, a más de las mencionadas en el acápite anterior, las llamadas contribuciones a la Seguridad Social y determina justamente esto en cuanto considera que este tipo de exacción se enmarca dentro de la idea general de contribución que tiene como punto eje el beneficio⁸⁰. En la misma línea hay quienes consideran que lo mencionado por Sergio de la Garza es lo correcto debido a que estas contribuciones son establecidas unilateralmente por el Estado.

Igualmente encontramos la posición contraria, en cuanto hay quienes manifiestan que la contribución a la Seguridad Social no necesariamente otorga un beneficio al aportante debido a que éste puede aportar pero no hacer uso de los beneficios a los que tendría derecho, por ello no se debería referir al beneficio como punto eje de estas dos figuras, si no por lo contrario, como ya se había mencionado anteriormente, al hecho de que se realice una actividad remunerada.

Enfrentamos ahora la necesidad de realizar un estudio con las contribuciones parafiscales remitiéndonos nuevamente a un concepto de las mismas así tenemos que contribuciones parafiscales⁸¹ son las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente su producto no ingresa a las arcas estatales si no a los beneficiarios o administradores de los fondos obtenidos.

⁸⁰ De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México 1994. Pág.347

⁸¹ Villegas, Héctor en Curso de Finanzas , Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, p.202

Para poder aclarar más este tema nos remitimos a una caracterización⁸² que nos permitirá analizar las contribuciones parafiscales, de esta manera tenemos que:

- Los recursos parafiscales son ingresos tributarios percibidos por entes que no forman parte de la estructura central del Estado.
- Estos ingresos, para tener la condición de contribuciones parafiscales, deben encontrarse afectados y destinados a financiar determinados servicios públicos.

De ello encontramos, que las contribuciones a la seguridad social son contribuciones parafiscales en cuanto en primer lugar son percibidas por un ente público que es el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social pero que no depende directamente de la administración central ya que tiene su autonomía y propios recursos los cuales son destinados hacia la financiación de un determinado servicio público. Y cuando estudiamos a las contribuciones especiales pudimos comprender que aquellas son prestaciones que se entregan por que el Estado ha realizado una obra pública o ha prestado un servicio público que ha representado un beneficio, entendido a este beneficio como un incremento en su patrimonio por el cual el obligado debe en razón a este incremento contribuir con un proporcional por el beneficio o incremento patrimonial obtenido.

Por otro lado cabe hacer una breve mención sobre las prestaciones patrimoniales públicas, las cuales podrían de la misma manera hacernos entender que estas contribuciones a la seguridad social serían un prestación patrimonial, lo cual es lógico porque, como ya lo analizamos en el capítulo

⁸² Troya, José Vicente. Los Tributos. Material de Lectura de Clase. Pág.35

anterior y venimos sosteniendo, todos los tributos así como las contribuciones parafiscales son prestaciones patrimoniales públicas mas no toda prestación patrimonial pública vendría a ser un tributo o una contribución parafiscal, por la posibilidad de sancionar un ilícito característica de las prestaciones patrimoniales públicas, por ello esta contribución a la seguridad social si sería una prestación patrimonial pública con carácter parafiscal por lo tanto lo que ya conocemos como contribución parafiscal.

3.4.- Características

Una vez demostrado que las contribuciones a la seguridad social aunque muchas veces se la han considerado como verdaderos impuestos o un tipo de contribución especial, dejamos visto que por su fin afectado no puede enmarcarse dentro de ellas, por ello que se le consideraría un tipo raro de tributo al cual conocemos como contribución parafiscal por ello lo que nos resta determinar es que, las características de los tributos atípicos son las características ya analizadas de las contribuciones parafiscales.⁸³

3.5.- Caracterización:

Creemos necesario que una caracterización sistemática de algunas figuras que contamos en la clasificación de ingresos públicos de nuestro país podrían servirnos de ayuda para demostrar que existen ingresos que son considerados como tributos propios pero que a la final son tributos parafiscales o atípicos.

3.5.1.- El aporte a la Sociedad de Lucha contra el Cáncer⁸⁴ (SOLCA).- Este tipo de aporte es una prestación exigida y que la realizan los particulares, en este caso los obligados son aquellos que realizan operaciones de préstamos

⁸³ Ver características contribuciones parafiscales, Capitulo II.
⁸⁴ SOLCA

en las compañías financieras, bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en el país, además de aquellas operaciones que realiza el Banco Central. En dichas transacciones se cobra un rubro o un porcentaje⁸⁵ de dicha operación que sirve para financiar las actividades de SOLCA.⁸⁶

La Sociedad de Lucha contra el Cáncer es una entidad de derecho privado y que presta servicios públicos, creada para proporcionar atención medica por enfermedades cancerígenas. Esta institución es financiada a través de un impuesto establecido por decreto y que permite proveer a este ente de

⁸⁵ Decreto Legislativo N° 52 (Registro Oficial 326 del 28 de Noviembre de 1980), Artículo 1.- Establécese a favor de la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer del Ecuador (SOLCA) el impuesto 0,50 del uno por ciento anual sobre toda operación de préstamos y descuentos que efectúen las compañías financieras, los bancos comerciales, hipotecarios y de ahorros, o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en la República, inclusive las del Banco Central.

Con este impuesto también estarán gravadas las operaciones de crédito que realicen las compañías de intermediación financiera, de tarjetas de crédito utilizadas para crédito diferido y de financiamiento y compra de cartera. Asimismo, el impuesto se aplicará a los descuentos de letras de cambio y operaciones de reporto, otorgadas por bancos, compañías financieras y las compañías antes citadas en este inciso. Este impuesto se aplicará también en las operaciones de crédito vencido.

Los créditos hipotecarios sin emisión de cédulas y de más de un año plazo, pagarán el 0,50% del uno por ciento por una sola vez.

Los bancos, secciones de bancos o sucursales y demás instituciones a que se refiere este artículo actuarán como agentes de retención del impuesto.

El rendimiento de este impuesto se distribuirá así:

El 50% para SOLCA Núcleo de Guayaquil, el 33% para el Núcleo de Quito, y el 12% para el Núcleo de Cuenca y el 5% para SOLCA - Loja.

Las cantidades recaudadas por este impuesto, en los porcentajes señalados, serán depositadas semanalmente por los agentes de retención en cuentas especiales que se abrirán en las oficinas del Banco Central del Ecuador en Quito, Guayaquil, Cuenca y Loja.

Cada uno de los beneficiarios señalados en este artículo, entregarán normalmente los recursos necesarios con destino a sus respectivos Comités de conformidad con los planes y proyectos que éstos presenten, los mismos que deberán constar en los respectivos Presupuestos Especiales.

⁸⁵ Ley No. 27, publicada en el Registro Oficial 198 de 26 de Mayo de 1999, Artículo 1.- Incrementátese en 0.10 el impuesto a las operaciones de crédito en moneda nacional y extranjera, establecido en favor de SOLCA. Este incremento beneficiará, en su totalidad a SOLCA de Manabí.

⁸⁶ Sujeto Pasivo u Obligado es quien paga o se encuentra obligado a entregar este aporte en este caso los particulares y el Hecho Generador son las operaciones de préstamos en las compañías financieras, bancos comerciales, hipotecarios y de ahorro o cualquier sección de bancos o de sus sucursales que funcionaren en el país, además de aquellas operaciones que realiza el Banco Central.

todos los recursos tendientes a cumplir sus objetivos tanto preventivos como de tratamientos de las diversas enfermedades de índole cancerosa.⁸⁷

3.5.1.1.- ¿Es un impuesto?:

Si analizamos esta prestación con el impuesto concibiéndola a ésta como aquella obligación establecida por la ley y exigida a los particulares para el sostenimiento de los gastos públicos y conforma el presupuesto general del estado; en el caso del aporte a SOLCA vemos que esta prestación sería un impuesto, en cuanto es una obligación que se imputa a los particulares para pagar un rubro por una transacción realizada sin necesidad imperiosa de recibir un servicio o que exista una contraprestación recíproca.

Así mismo, si comprendemos que el impuesto es una obligación que tienen todas las personas, que son económicamente productivas, de entregar una prestación, vemos que este tipo tributario va dirigido a una generalidad de personas que por su actividad económica deben contribuir; lo mismo sucede con este aporte en cuanto si bien no tiene la amplitud que el impuesto en sí, igualmente es exigido a una generalidad de personas que realizan transacciones financieras, por lo que serían contribuciones similares.

Ahora el propósito de éste aporte no cumple con la finalidad del impuesto que es sostener el gasto público, por ello esta exacción a la sociedad de lucha contra el cáncer no ingresa al Presupuesto General del Estado, en este caso la finalidad se encuentra afectada pues este aporte va dirigido a un grupo de personas que se someten a tratamientos por enfermedades de índole cancerígena es decir a un grupo específico con el objeto de satisfacer un fin en particular.

⁸⁷ Decreto Legislativo s/n, publicado en el Registro Oficial N° 362 del 12 de Noviembre de 1953.

3.5.1.2.- ¿Es una tasa?:

Para eliminar dudas de si podría ser una tasa, debemos analizarla igualmente, por ello tenemos que la tasa es aquella obligación que tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente y su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Lo cual nos permite determinar que este aporte no se enmarca dentro de la concepción de tasa en cuanto observamos que ésta para ser exigida debe ser con ocasión de un servicio prestado lo cual no sucede con los aportes en estudio, ya que son rubros que se deben pagar por una actividad que realiza el particular la cual origina un gravamen, y entrega este rubro para el beneficio no del aportante sino de terceras personas, en este caso en beneficio de la institución SOLCA que provee de tratamientos contra el cáncer a particulares afectados.

3.5.1.3.- ¿Es una contribución especial?:

En relación a si podría ser una contribución especial vemos que ésta es la prestación que se entrega a la administración competente, por obras realizadas por la misma, beneficiando a un grupo de particulares en especial, lo que nos permite entender que este tipo tributario se exige cuando un obra o servicio público, ya realizado, a beneficiado al particular.

Ante ello vemos que el aporte a SOLCA no se exige por que se haya obtenido un beneficio, si no por el contrario se impone en razón de una actividad financiera a un grupo en particular y de esta manera con ese aporte poder financiar una institución que presta servicios a personas con enfermedades de índole cancerígena, por lo que no le podemos enmarcar a

este tipo de contribución como una contribución especial pues los aportantes no están obteniendo un beneficio directo ni un incremento en su patrimonio para contribuir con esta prestación.

De todo lo analizado anteriormente hemos podido establecer que con este aporte nos encontramos frente a un verdadero impuesto en lo que se refiere al hecho generador y al sujeto pasivo u obligado, pero también hemos demostrado que su finalidad ha sido afectada a un fin específico por lo que claramente podemos identificar el sector o grupo obligado con esta prestación y consecuentemente también identificar al grupo beneficiado.

Por ello podemos determinar que este es un impuesto pero por su finalidad afectada lo debemos enmarcar dentro de un tributo atípico por lo tanto lo clasificamos como un impuesto parafiscal o atípico.

3.5.2.- Aporte a la Contraloría General del Estado:

Este aporte es exigido a las instituciones del Estado y las personas jurídicas de derecho privado sometidas a la Contraloría, entendiendo a personas jurídicas de derecho privado de aquellas cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado de forma proporcional con recursos públicos y que por este aspecto deben someterse al control, fiscalización y auditoría realizado por la Contraloría General del Estado y de esta manera beneficiando a las personas jurídicas de derecho privado a los entes estatales y a la ciudadanía en general por cuanto la función de la Contraloría es supervisar y realizar auditorias en todas las instituciones sometidas al control para que se verifique su correcto manejo administrativo y financiero⁸⁸.

⁸⁸ Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado publicada en el Registro Oficial No. 595 en fecha 12 de Junio de 2002, Artículo 30.- Presupuesto.- La proforma del presupuesto anual

3.5.2.1.- ¿Es un impuesto?:

Considero que si analizamos este aporte en relación al impuesto entendiendo al impuesto como una obligación establecida por la ley y exigida a los particulares para el sostenimiento de los gastos públicos y conforma el presupuesto general del Estado. Vemos que el aporte a la Contraloría General del Estado no cumple con el presupuesto del sujeto obligado del impuesto, en cuanto el aporte a la Contraloría no es una imposición obligatoria para todos los particulares económicamente productivos como lo supone ser el impuesto, si no es una obligación impuesta a aquellas personas jurídicas de derecho privado o de capital mixto que se encuentran sometidos al control de la Contraloría.

Así mismo, en cuanto a la finalidad, el impuesto percibido nutre el Presupuesto General de Estado lo que vemos que no sucede con el aporte a la Contraloría General del Estado, el cual simplemente financia la institución para su correcto funcionamiento y cumplimiento de los fines establecidos por la misma con respecto a sus aportantes.

de la Contraloría General del Estado, se remitirá oportunamente al Ministerio de Economía y Finanzas para su ulterior aprobación por el Congreso Nacional, conforme a lo dispuesto en los artículos 211, 258 y 259 de la Constitución Política de la República.

El presupuesto de la Contraloría General del Estado se financiará con: a.- La transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados, de todas las instituciones del Estado y, en la parte proporcional de las personas jurídicas de derecho privado, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado, con recursos públicos, y que de conformidad con esta Ley, se encuentran sometidas al control de la Contraloría General del Estado. Exceptúanse del cobro de este aporte exclusivamente los ingresos provenientes de empréstitos internos y externos, los saldos iniciales de caja, los fondos recaudados a favor de otras entidades y que deben ser transferidos a aquellas; y, las recaudaciones y recuperaciones de la AGD destinadas a pagar a los perjudicados por la banca cerrada, los de: la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de la Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), y Sociedad Protectora de la Infancia. En el caso de las universidades y escuelas politécnicas, se estará a lo que dispone la Ley Orgánica de Educación Superior; [...].

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, Artículo 1.- Objeto de la Ley.- La presente Ley tiene por objeto establecer y mantener, bajo la dirección de la Contraloría General del Estado, el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado, y regular su funcionamiento con la finalidad de examinar, verificar y evaluar el cumplimiento de la visión, misión y objetivos de las instituciones del Estado y la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos.

3.5.2.2.- ¿Es una tasa?:

Con relación a la tasa, vemos que es una obligación que tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente y su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

Si miramos al hecho generador, la Contraloría exige este rubro por la prestación, ya sea efectiva o potencial, de su servicio de auditorías y control lo cual se asemeja a las tasas; ahora bien, de acuerdo a los presupuestos de la tasa encontramos que el servicio prestado debe ser individualizado, esto es, otorgar un beneficio a cierto grupo que paga la tasa, lo cual vemos que en este tipo de aporte esta finalidad se encuentra afectada debido a que si bien el servicio se encuentra individualizado en quienes se encuentran sometidos a la Contraloría, habíamos anotado que quienes se benefician también de este servicio aunque no contribuyan monetariamente, son todos los ciudadanos del Estado por la seguridad que representa que las empresas adscritas a la Contraloría estén supeditadas a un control y auditorías que garantizan su correcto y legal funcionamiento, el mismo que da confianza a los particulares para acudir a cualquiera de dichas personas jurídicas adscritas.

3.5.2.3.- ¿Es una contribución especial?:

Conforme a si podría ser una contribución especial, entendemos que la contribución especial es una prestación que se entrega a la administración competente, por obras realizadas por la misma, beneficiando a un grupo de particulares en especial.

Claramente observamos que el aporte a la Contraloría General del Estado no cumple con los presupuestos establecidos para ser una contribución

especial, esto es, en primer lugar dicho aporte a la Contraloría no otorga ningún beneficio que acreciente el patrimonio del contribuyente lo cual si presupone la contribución especial; y, en segundo lugar entendemos que las contribuciones especiales son exigidas por un beneficio otorgado a un grupo específico de particulares, lo cual como manifestamos en líneas anteriores no sucede en este tipo de aporte a la Contraloría, debido a que esta prestación si bien otorga un beneficio a los entes adscritos a la Contraloría, por el aporte entregado, este beneficio también se extiende al resto de ciudadanos que aunque no realicen este aporte se benefician por la seguridad que representa las auditorías y control sobre los entes adscritos a la Contraloría General del Estado

Encontramos que este aporte vendría a asimilarse a la tasa por los aspectos anotados, pero que, por tener la finalidad afectada debemos considerarla como una tasa atípica o parafiscal, consecuentemente sería un tributo atípico.

3.5.3.- Aporte a los Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores

Este tipo de aporte, mediante la Ley de Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores⁸⁹, lo realizan los miembros de los centros agrícolas cantonales y las asociaciones de productores agropecuarios en base a los inmuebles que tengan bajo su propiedad que sean destinados a la producción agropecuaria o agroindustrial.

Estos aportes conforman el presupuesto de dichos centros o cámaras con la finalidad de poder brindar un mejor desarrollo a este sector y a los

⁸⁹ Codificación realizada por la Comisión de Legislación y Codificación el 17 de Marzo de 2002.

productores miembros, esto es ofrecer los servicios necesarios a los miembros, para aumentar y mejorar su producción⁹⁰. Cabe recalcar que este aporte que nos encontramos estudiando es conforme a los elementos que encontramos antes de la reforma de 2004.

3.5.3.1.- ¿Es un impuesto?:

Entendemos que el impuesto es una obligación establecida por la ley y exigida a los particulares para el sostenimiento de los gastos públicos y conforma el presupuesto general del Estado. De ello claramente observamos que este aporte a los Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores no es un impuesto, en cuanto no es una imposición generalizada como lo presupone el impuesto, si no que simplemente se impone a aquellos particulares miembros de las cámaras, es decir el aporte en estudio es un tipo exigido a un grupo específico.

De la misma manera, este aporte se entrega a las cámaras por un beneficio que prestan éstos a sus miembros y por ello no ingresa al Presupuesto General del Estado, lo cual vemos no concuerda con los presupuestos del impuesto.

⁹⁰ Codificación de la Ley de Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores. Codificación realizada por la Comisión de Legislación y codificación el 17 de Marzo de 2002. Art.20.- Cada Centro Agrícola Cantonal o Asociaciones de Productores Agropecuarios se financiará a través de la contribución obligatoria de sus miembros. Para el efecto, fíjase en una cantidad anual equivalente al dos por mil del valor catastral comercial del inmueble destinado a la producción agropecuaria o agroindustrial.

Cada Centro Agrícola destinará el 10% del monto obtenido para la Cámara de Agricultura Provincial y el 20% para las cámaras zonales. A su vez, las cámaras zonales destinarán una contribución para la Federación Nacional de Cámaras de Agricultura, contribución que será fijada en los respectivos estatutos y reglamentos.

En el caso del cantón Quito, el tributo lo recauda el Municipio junto con el impuesto predial rural.

Codificación de la Ley de Centros Agrícolas, Cámaras de Agricultura y Asociaciones de Productores, Art. 1.- Los Centros Agrícolas Cantonales, las Cámaras de Agricultura Zonales y la Federación Nacional de Cámaras de Agricultura, creadas mediante Ley, así como las Cámaras de Agricultura Provinciales que se crean en virtud de la presente Ley son corporaciones de derecho privado que gozan de personería jurídica y se rigen por las normas de la presente Ley, las del Título XIX del Libro I del Código Civil y las de sus propios estatutos y reglamentos, que deben ser aprobados por el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

3.5.3.2.- ¿Es una tasa?:

Ahora, con relación a si es una tasa, habíamos ya estudiado que la tasa es una obligación que tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente y su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación, habíamos visto que el particular paga este tipo de tributo cuando utiliza un servicio público que requiere del pago del mismo para poder acceder a él, lo cual no vemos que exista, si no por el contrario, las cámaras prestan un servicio dirigido a mejorar las condiciones de producción de sus miembros, lo que crea un beneficio en los miembros de dichas cámaras, y por aquello, estos productores miembros deben colaborar con el pago de este aporte por dicho beneficio obtenido, que de cierta manera acrecentará su patrimonio en cuanto tendrán mas producción y de mayor calidad.

Por ello no podemos hablar de que sea una tasa por que no se contribuye por ocasión del servicio si no por un beneficio recibido.

3.5.3.3.- ¿Es una contribución especial?:

Ante este último punto observamos que el tipo tributario que mejor se adecua es la contribución especial, al relacionarla con esta figura tributaria entendemos a la contribución especial como aquella prestación que se entrega a la administración competente, por obras realizadas por la misma, beneficiando a un grupo de particulares en especial.

Vemos que el presupuesto de la contribución especial se adecua con el presupuesto de este aporte, pero la finalidad de la contribución especial al menos como la conocemos en nuestra legislación es crear un aumento de plusvalía en los bienes inmuebles debido al servicio prestado, de allí que

vemos que en este aporte la finalidad esta afectada pues no se observa un beneficio directo en el aumento de valor del inmueble si no un beneficio en la mejora de los servicios necesarios para aumentar y mejorar la producción, ya sea en costos de insumos, sistemas de riego, etc. Igualmente podemos observar que no existe una proporcionalidad entre lo que se aporta y los beneficios recibidos si se observa en las contribuciones especiales puras en cuanto a la plusvalía mencionada en los inmuebles, la cual sí llega a ser proporcional de acuerdo a la obra pública que se realiza y que por consecuencia aumenta el valor del inmueble.

Pero aún así vemos un beneficio que si bien no es en el aumento del valor del inmueble directamente, observamos un incremento en la producción que se obtendrá en este inmueble, en consecuencia toda la producción así como el terreno en donde se produce aumenta de valor por la calidad y volumen de productos obtenidos.

Adicional a ello si miramos a la entidad que percibe el rubro esta es de derecho privado por lo cual este ente receptor esta afectado por lo que si bien cumple con elementos de la contribución especial, al estar ciertos elementos afectados no nos encontraríamos frente a una figura pura.

Lo que nos resta determinar, entonces, es que este aporte sería una contribución especial pero al mirar que se encuentra afectada, sería un tributo atípico o lo que podríamos denominar contribución parafiscal.

Conclusiones y Recomendaciones

- Como punto inicial, al haber estudiado a los ingresos públicos y posteriormente a las contribuciones parafiscales, los tributos y las prestaciones patrimoniales públicas deducimos que todas estas exacciones son ingresos públicos en cuanto son aportes percibidos por el Estado o sus entes y que se entregan para cubrir gastos públicos o para financiar servicios, ya sean estos de beneficio general o específico.

- De la misma manera logramos determinar, mediante el análisis realizado sobre los tributos y las contribuciones parafiscales y al relacionarlas con las prestaciones patrimoniales públicas, que las dos primeras figuras son en efecto prestaciones patrimoniales públicas pero que cuando vemos el opuesto no toda prestación patrimonial pública puede ser un tributo o una contribución parafiscal, por el aspecto sancionatorio de un ilícito de las contribuciones patrimoniales públicas, que lo habíamos ya mencionado en el capítulo correspondiente, por ello cuando una prestación va destinada a sancionar un ilícito no puede ser calificada como un tributo y tampoco como contribución parafiscal, por ello cuando se presenta este tipo (prestación que sanciona un ilícito) sería simplemente una prestación patrimonial pública.

- Cuando confrontamos a los tributos con las contribuciones parafiscales vemos que si bien tiene aspectos similares, como el que las dos son ingresos públicos, miran la capacidad contributiva, etc. Podemos observar que lo que les diferencia esencialmente una de otra es que los tributos sirven o financian el gasto público lo que no sucede con las contribuciones pues éstas son percibidas por un ente público pero no dependiente del Estado Central y que

dichos ingresos sirven para financiar sus actividades y servicios dirigidos a un grupo y fin específico.

- Las similitudes de estos dos tipos de ingresos públicos son tales que realmente podrían confundirse la una con la otra. En cuanto a las contribuciones parafiscales éstas contienen una naturaleza tributaria sui generis, esto es un poco extraña en cuanto al fin, por ello determinamos que las contribuciones parafiscales son verdaderos tributos pero raros o como veníamos denominándolo atípicos, no una subcategoría o subespecie como muchos autores sostienen.

- Una vez analizada la figura de la contribución a la Seguridad Social pudimos observar mediante una caracterización de la misma, que ésta es una verdadera contribución o exacción parafiscal.

- Así mismo al realizar un análisis sistemático de los otros tipos de prestaciones podemos establecer que hay verdaderos impuestos, verdaderas tasas y verdaderas contribuciones pero que por tener un fin afectado y no cumplir con el presupuesto específico de cada tipo tributario típico, vienen a ser denominados impuestos parafiscales, tasas parafiscales y contribuciones parafiscales. Lo que nos permite determinar que existen tributos parafiscales o atípicos o raros.

- Como corolario de este trabajo nos resta emitir un criterio crítico, en cuanto como pudimos demostrar, existe una variación de tipos tributarios y que son necesarios para captar más recursos, pero que, por el hecho de que sean necesarios no implica una creación arbitraria de los mismos y que no cuentan con una base legal concreta, por lo que debería reformarse la normativa

respectiva por cuanto hay que implementar disposiciones que sirvan para poder crear nuevos tipos que sean realmente necesarios, justos y no se aparten de la realidad social en la que vivimos. Pues muchas veces las bases legales que imponen el cobro de rubros sea cual sea el nombre que se aplique a los mismos, vienen impuestas por decretos ejecutivos, y hasta hace poco por mandatos constitucionales, que podemos observar que en muchos de los casos responden a situaciones temporales, transitorias y muchas veces simplemente a intereses determinados y que no necesariamente benefician a quienes en un Estado de Derecho, deberían beneficiar. Y aún más importante de diferenciar y regular cada figura de manera independiente, es por la seguridad jurídica que debe estar presente siempre en las relaciones contractuales debido a que los contribuyentes deben estar informados sobre que aportes son los que se encuentran entregando para así asegurar al contribuyente tanto los derechos y obligaciones en el ámbito tributario, así como el régimen aplicable y en este campo los recursos de impugnación.

BIBLIOGRAFIA:

- Albiñana, García-Quintana César, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1979.
- Cabanellas, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VI, 16ª Edición, Editorial Eliasta, 10981, Buenos Aires - Argentina.
- Constitución Política de la República Ecuador.
- Dalton, Hugh, Principios de las Finanzas públicas, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2da, edición, 1953.
- De la Garza, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México 1994.
- De la Ossa Steer, Alfredo Enrique y López Gómez Pierre Paolo, Análisis de la Imposición Parafiscal en Colombia, Bogotá, Publicaciones Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, v. I, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, 22ª ed.
- García Belsunce, Horacio, Derecho Tributario, Tratado de Tributación, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- Hoyos Jiménez, Catalina, “La parafiscalidad en Colombia”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, Santa fe de Bogotá, 1999.
- Galli, Pedro Guillermo, Manual de Finanzas Públicas, Buenos Aires, A-Z Ediciones, 1977.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, v. I y v. II, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3ª ed.

- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot S.A., 1996, 3ª ed.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley Orgánica de Régimen Municipal.
- Lozano Serrano, Carmelo Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales Públicas de los Ingresos por Prestaciones de Servicios, *Revista Española de derecho Financiero* No 116, Madrid, Ediciones Civitas, 2002.
- Martín, José María, *Ciencias de las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1976.
- Martín, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1987, 2ª ed.
- Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, trad. Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- Modelo de Código Tributario para América Latina
- Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, *Derecho tributario, t. I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, 8ª ed.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2000.
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi, 2001, 6ª ed.

- Queralt, Juan Martín, *et al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.
- Rivas Nieto, María Estela. *Tributos Atípicos*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2006.
- Sánchez Hernández, Mayolo G., *Derecho Tributario*, t. I, México D.F., Cárdenas Editor Distribuidor, 2001, 3ª ed.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Los Tributos*, Material de Lectura de Clase.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, v. I Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980.

