

# La Contribución Especial (un tributo complejo)

Álvaro Ojeda  
Hidalgo

## 1. ASPECTOS DE DERECHO COMPARADO

El artículo 415 de la Ley de Régimen Municipal (LRM) define a la contribución especial de mejoras como: *el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.*

El artículo 28 de la Ley Española 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), manifiesta que: *Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.*

Mientras que el Modelo del Código Tributario para América Latina (MCTAL) en su artículo 17, inciso primero, define a la contribución especial como: *el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.* En sus incisos segundo y tercero el MCTAL menciona como formas de la contribución especial, a la *contribución de mejora* y la *contribución de seguridad social.*

## 2. CONSIDERACIONES BÁSICAS

Como podemos apreciar, la LRM no define a la contribución especial como una especie dentro del género *tributos*, si no a un tipo de aquella: a la *contribución especial de mejoras*, que se refiere únicamente a los bienes inmuebles urbanos que son beneficiados por la construcción de cualquier obra pública.

La LRHL española se refiere, de manera más completa, a las contribuciones especiales con relación al beneficio que recibe el propietario de los bienes, sin calificar a éstos en muebles o inmuebles. Y especifica que tal beneficio puede provenir *de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*

Por otra parte, el MCTAL especifica que la contribución especial es un tributo cuyo presupuesto generador son los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales (al igual que la ley española separa el concepto de obra pública del de servicio público); y, señala, pensamos que no de manera taxativa,

como las dos formas principales de tal tributo: a la contribución de mejora, que se instituye para financiar la obra pública que produce una valorización inmobiliaria; y, la contribución de seguridad social, como la prestación laboral del servicio de previsión.

Vale destacar que la LRM habla de un beneficio real o presuntivo, mientras que los otros dos sistemas mencionados se refieren a que el beneficio sea real. También, que el MCTAL considera que lo recaudado debe estar afectado a la financiación de las obras o las actividades que dan lugar al impuesto en cuestión.

## 3. EL BENEFICIO COMO EL ELEMENTO ESENCIAL

Previamente conviene sistematizar la diferenciación entre las categorías tributarias impuesto, tasa y contribución especial.

Recordemos que el impuesto es una prestación pecuniaria, exigida obligatoriamente por el Estado, mediante ley, para la cobertura del gasto público, teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva. La tasa y la contribución especial, a más de los requisitos mencionados, agregan el concepto de actividad estatal. Efectivamente, en el impuesto no se da una actividad estatal directa con relación al contribuyente, es un tributo sin contraprestación, mientras que en las otras dos especies señaladas siempre opera una actividad estatal directa, la relación tasa contribución especial con el contribuyente es directa e inmediata. Así, los tributos tasa y contribución especial son una prestación pecuniaria, exigida obligatoriamente por el Estado, mediante ley, para la cobertura del gasto público, teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva, y que presuponen una actividad estatal. Ahora bien, en la tasa tal actividad estatal no implica necesariamente un beneficio para el contribuyente, mientras que en la contribución especial sí.<sup>1</sup>

Por tanto, en el caso de la contribución especial el elemento diferenciador con los otros impuestos lo constituye la ventaja real que el particular recibe, misma que se convierte en el fundamento jurídico de este tributo, de tal forma que la deuda tributaria no surge si falta el mencionado beneficio.

Del impuesto se diferencia que en la contribución especial hay siempre una actividad administrativa. De la tasa se distingue por el hecho de que, aún cuando en ambas categorías hay una actividad administrativa, en la tasa esa actividad está sustancialmente motivada por el particular

y persigue la solución de problemas individuales, aún cuando, como es lógico, no pueda tampoco olvidar el interés general, mientras que en la contribución especial esa actividad está encaminada básicamente a la satisfacción de un interés general que al mismo tiempo produce un beneficio especial a determinadas personas.

Indudablemente el principio del beneficio puede entrar en conflicto con el de capacidad económica o contributiva, empero no podría omitirse la presencia de este último (que informa todo el sistema tributario), que habrá de manifestarse, al menos, en la imposibilidad legal de exigir un pago tributario allí donde no haya capacidad económica real para responder ante él mismo.<sup>2</sup>

#### 4. ESQUEMA DE DIFERENCIACIÓN

Veamos algunos aspectos comparativos:

- a.- La LRM considera a la *contribución especial de mejoras* como el tipo impositivo básico, junto a los impuestos y las tasas; mientras que la LRHL y el MCTAL mencionan a la *contribución especial* como un tributo básico.
- Debemos considerar que el concepto genérico *tributos* se divide en las especies: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A la vez estas últimas, las contribuciones especiales pueden ir bastante más allá que las especificadas por el MCTAL, esto es las contribuciones de mejoras y de seguridad social.
- De hecho hay toda una serie de contribuciones con fines sociales o económicos, parafiscales o no (según alguna doctrina), que caben ser consideradas en este tributo, a más de otras figuras de vialidad como el peaje.<sup>3</sup>
- b.- Por otro lado, para la LRM el beneficio lo recibe la propiedad inmueble urbana, mientras que para la LRHL, correctamente, el beneficiario es el sujeto pasivo propietario de los bienes. El MCTAL tampoco dice que el beneficio lo reciba el bien inmueble.
- Efectivamente, cuando el artículo 419 LRM estipula que *esta contribución tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responden con su valor por el débito tributario. Los propietarios no responden más que hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, antes de la iniciación de las obras*, está cometiendo un serio error conceptual, toda vez que la relación jurídica tributaria se da entre personas. No puede afirmarse que la obligada al pago sea la propiedad beneficiada, si no que ésta constituye, más bien, una garantía privilegiada para el eventual crédito fiscal que puede darse. La deuda tributaria recae sobre las personas, no sobre las cosas: los inmuebles no pagan el impuesto, lo garantizan, lo que da lugar a otra cuestión. Esta confusión puede dar lugar a erradas confrontaciones de derechos entre contribuyentes en caso de transferencias de los inmuebles, en estricto sentido el dueño actual del inmueble no puede ser responsable por los períodos previos a su adquisición, a menos que la ley expresamente disponga su solidaridad con el anterior propietario. El artículo 27 del Código Tributario (CT) señala que los adquirentes de bienes raíces responden solidaria-

mente por los tributos que afecten a la propiedad, correspondientes hasta el año anterior en que se haya realizado la transferencia.

El equívoco conceptual señalado lleva al artículo 419 LRM a decir que *...los propietarios no responden más que hasta por el valor de la propiedad...*, lo cual no resulta acertado.<sup>4</sup>

c.- La LRM menciona que tal beneficio puede provenir por la construcción de cualquier obra pública. La LRHL es más precisa al mencionar la realización de obras públicas; el establecimiento de servicios públicos; y, la ampliación de servicios públicos. Mientras que el MCTAL habla de la realización de obras públicas o de actividades estatales, considero podemos entender que por tales se refiere a los *servicios públicos*. Consideremos que *obra pública* y *servicio público* no implican lo mismo, pues una cosa es, por ejemplo, la construcción de obras públicas como puentes o túneles viales y otra instalar redes para prestar el servicio telefónico o eléctrico. La diferencia puede en verdad ser sutil y llevamos a separar los diferentes aspectos de la actividad estatal, tema complejo en Derecho Administrativo, en cometidos de policía o control, fomento, servicio público y gestión económica. Me parece que la obra pública más que ver, realmente, con la prestación de un servicio público, debe englobarse en las actividades de gestión económica. En todo caso, la diferenciación sin ser completamente relevante para el tema que nos ocupa, tampoco deja de ser útil para aclarar conceptos y evitar posibles confusiones con relación al hecho imponible de la contribución especial.

d.- Para la LRM el beneficio puede ser real o presuntivo para las propiedades inmuebles urbanas; mientras que la LRHL y el MCTAL se decantan por que el beneficio sea real para los bienes del sujeto pasivo.

La relación causal entre la obra o servicio y el beneficio debe ser real. Esto podría dar lugar a determinados problemas interpretativos propios del concepto jurídico indeterminado; efectivamente, para la mayoría de propietarios de inmuebles el hecho de que se construya una autopista colindante con sus predios da lugar a la revalorización de los mismos al estar mejor comunicados, empero alguien que compró tal casa para alejarse, precisamente, del tránsito cotidiano de la urbe, podría considerar que tal construcción vial no es una mejora, pero un inconveniente por, digamos, el ruido que trae aparejado, o si se adquirió el fundo con fines de estudios ornitológicos o como lugar de meditación.

Por tanto, en la contribución especial no se puede considerar en forma estricta que el beneficio sea *real* para todos los contribuyentes, bastando que sea potencialmente idóneo para ocasionar un aumento del patrimonio del sujeto pasivo y por tanto de su capacidad de pago.

Incluso pueden darse casos en que la obra o el servicio público realizado no solo beneficien directamente al sujeto pasivo propietario del bien, pero a terceros, como por ejemplo en el caso de los servicios de extinción de incendios, habiendo considerado un fallo del Tribunal Constitucional español,<sup>5</sup> que el beneficio recae aquí no únicamente en los propietarios de los bienes afectados, sino también en las compañías de seguros que desarrollen

su actividad en tal ramo, debiendo por tanto las mismas tener también la calidad de sujetos pasivos por una parte proporcional del cupo tributario a pagarse.

Por otro lado, no puede olvidarse que existe también una parte de los beneficios provenientes de la obra o servicio que recae sobre la colectividad toda, y por tanto todos los habitantes del cantón deben también coadyuvar a pagar una parte, por ejemplo el 10% del costo total. La regla sería que a mayor interés general menor repercusión mediante contribuciones especiales.<sup>6</sup>

## 5. CORRIENTES DOCTRINALES

Todas las definiciones sobre esta figura tributaria deben ser entendidas desde tres posturas doctrinales: primera, una postura clásica de origen italiano, que se puede considerar restrictiva; segunda, una postura amplia, que es la más aceptada, sostenida por Giannini, A.D.; y, tercera, una postura extensiva, mantenida por Giuliani Fonrouge, C.M.

La primera, la clásica, concibe a las contribuciones especiales como *contribuciones de mejora* (así nuestra LRM) ocasionadas por el despliegue de una actividad administrativa, concretamente la realización de una obra pública o servicio del mismo carácter, hecha en interés público pero que proporciona ventajas concretas o beneficios especiales a determinados individuos propietarios de bienes inmuebles.

Einaudi considera que es una compensación pagada con carácter obligatorio al ente público, con ocasión de una obra llevada a cabo por él con fines de utilidad pública, pero que conlleva también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.<sup>7</sup>

Ingresso, en la misma línea, menciona que es una prestación obligatoria impuesta por la ley a cargo de ciertos sujetos, teniéndose en cuenta la particular utilidad diferenciada que beneficia a los mismos por ser propietarios de bienes inmuebles que reciben un aumento de valor por la obra pública.<sup>8</sup>

Por su parte, De Juano comenta que es la obligación tributaria impuesta por el Estado con carácter único a los dueños de determinados inmuebles, que se fija hasta la concurrencia sustancial del máximo de la plusvalía de la cual se benefician esos inmuebles por razón de la construcción de una obra pública de uso común.<sup>9</sup>

Como podemos apreciar, todos estos autores limitan la contribución especial a la contribución especial de mejora.

La postura doctrinal amplia la sostiene Giannini, para quien la contribución especial es un tributo debido por quienes encontrándose en una específica situación experimentan una particular ventaja económica en razón del desarrollo de una actividad administrativa, en oposición a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de una manera indistinta, o bien por quienes como consecuencia de las cosas que tienen o de la práctica de una industria, de un comercio o de otra actividad inducen un gasto del ente público.<sup>10</sup>

Finalmente, la tesis extensiva, mantenida por Giuliani Fonrouge, afirma que la contribución especial incluye no sólo la contribución de mejoras por valorización de los bienes inmuebles por motivo de obras públicas, sino también los gravámenes de peaje por la utilización de vías de circulación, ciertos tributos sobre vehículos y varias con-

tribuciones de tipo parafiscal.<sup>11</sup>

Ahora bien, la postura clásica, circunscribe el ámbito de las contribuciones especiales a las *mejoras* que se producen en los bienes inmuebles, al recibir éstos un incremento de valor por la obra pública realizada, llegándose a afirmar que los únicos que tienen que pagar este tributo son los propietarios de esos inmuebles beneficiados. En realidad, cualquier obra pública local puede legitimar la imposición de contribuciones especiales, pues el hecho imponible de la misma es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio a consecuencia de la obra pública, que se puede manifestar de varias maneras, entre ellas, el aumento de valor de los bienes inmuebles, sin que ésta constituya la única manera en que aquel aparezca.

Por ejemplo, el caso del peaje resulta interesante. Es una contribución especial por la cual se exige una prestación pecuniaria a quien utilice una vía de comunicación, sea esta vial o hidrográfica, toda vez que el uso de la misma conlleva un beneficio para el particular.

Muchas obras públicas viales de gran extensión e importancia han sido construidas y mantenidas con el producto de tal recaudación. En realidad los usuarios pagan de buen grado el peaje por cuanto perciben el beneficio inmediato de utilizar, por ejemplo, una buena autopista.

Ahora bien ¿cuál es aquí el beneficio concreto? En el caso de la contribución especial de mejoras en inmuebles el beneficio está dado por el aumento de valor de tal bien como consecuencia directa de la obra pública; en el peaje el beneficio está dado por el ahorro de tiempo que obtiene el conductor-pasajero/s en ir de un punto geográfico a otro, ahorro que no tendrían si tomaran la *carretera vieja*, a más de consideraciones de seguridad y menor desgaste del vehículo (llantas, etc).

Téngase en cuenta que no deberían generar este tributo, por no producir un nuevo beneficio a los contribuyentes, las obras públicas de reparación, rectificación y sustitución y aquellas que representen un beneficio general para todos los ciudadanos de un municipio. En el primer caso porque sólo contribuyen al mantenimiento del beneficio o aumento de valor ya previamente gravadas; y, en el segundo caso, porque faltaría en ellas la singularidad del beneficio especial dado principalmente por el aumento de valor que constituye la esencia de este tributo. Para tales casos el financiamiento debería provenir de tasas o precios públicos;<sup>12</sup> se da, por tanto, un límite exigido por la naturaleza del tributo, es decir de que se trate de gastos de inversión y no gastos de reparación o conservación ni ningún otro gasto de funcionamiento de los servicios.

La doctrina extensiva resulta excesiva, aunque prestigiosos tratadistas como Giuliani Fonrouge, Villegas H.B. y Valdés Costa la acogen. Considero que ampliar el concepto de contribuciones especiales a otros gravámenes de tipo parafiscal implica desvirtuar el concepto de este tributo, por cuanto la naturaleza y carácter de la parafiscalidad difieren notablemente de la contribución especial.

La parafiscalidad no siempre acoge el principio de legalidad, indispensable en cualquier tributo; ni gestiona sus exacciones (contribuciones a secas, no contribuciones tributarias) mediante el procedimiento tributario ordinario; rompe principios presupuestarios generales y tiende a escapar al control administrativo-político; además, usualmente no toma en cuenta el principio de capacidad económica.

Por tanto, la contribución especial va más allá de la contribución especial de mejoras —corriente doctrinal clásica—, pero no llega a la parafiscalidad —postura doctrinal extensiva. Siendo por tanto el criterio amplio —postura de Giannini, A.D.— la prevalente.

## 6. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL HECHO IMPOSIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Con relación al elemento subjetivo del hecho imponible, podemos afirmar que el sujeto activo casi siempre será el municipio. Respecto al sujeto pasivo, es un tributo real, porque se toma en cuenta únicamente la riqueza gravada en considerar la situación personal del contribuyente, pero no como pretende la LRM, porque la relación jurídica tributaria se trabe entre el municipio y el inmueble.

Restringir la contribución especial a la contribución especial de mejoras, a más de lo dicho, resulta contraproducente respecto al ámbito de contribuyentes involucrados, pues a de más de los propietarios de los bienes inmuebles urbanos, cabría gravar a las personas o empresas titulares de explotaciones industriales o empresariales, cuando las obras o servicios se realicen a consecuencia de dichas explotaciones empresariales, como lo hace la LRHL española.

Efectivamente, la doctrina ha llamado a estas *contribuciones especiales mixtas*, en virtud de las cuales se admite la concurrencia de los propietarios de inmuebles y de los arrendadores de tales inmuebles cuando realicen actividad industrial o comercial, cuando ha sido precisamente esta actividad la determinante para realizar la labor municipal de obra o servicio público; así, el municipio podría emitir títulos de pago por contribuciones especiales según quien sea la persona especialmente beneficiada.

Igualmente, dentro de este concepto de contribuciones especiales mixtas, cabe el caso de las compañías de seguros en el ramo de incendios, por obras municipales contra incendios que sin duda coadyuvarían a la reducción de la siniestralidad por tal motivo.

Con referencia al elemento objetivo del hecho imponible, al ser éste el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, decimos que constituye el aspecto material del hecho imponible de las contribuciones especiales, la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas.

El artículo 420 LRM menciona las obras públicas consecuencia de la apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; por repavimentación urbana; aceras y cercas; alcantarillado; alumbrado público; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; desecación de pantanos y relleno de quebradas; parques, plazas y jardines; y otras obras que las municipalidades determinen mediante ordenanzas. La enumeración ejemplificativa es amplia y no taxativa.

La LRHL española sólo menciona expresamente dos supuestos: establecimiento o ampliación de los servicios

de incendios y construcción de galerías subterráneas, sin que tal determinación sea tampoco taxativa, pero sí que resulta insuficiente por lo escueta.

Es evidente que las obras públicas municipales pueden ser de muy variada gama, podemos agregar, como ejemplo, sólo con relación al agua: la construcción de redes de distribución de agua potable, de canales para la depuración de aguas servidas, muros de contención contra inundaciones, desviaciones de cursos de aguas, etc.

Empero, con relación a las obras públicas locales que tienen que ver con el agua el tema no es absolutamente claro porque, como hemos dicho, dentro de éste aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible debe darse un beneficio particular en el patrimonio del sujeto pasivo propietario del bien para que se pueda configurar la contribución especial por tanto no es suficiente que las obras mencionadas atiendan a un interés general sino que es preciso la concurrencia tanto de un interés común o general como de un beneficio especial, particularizado, pues este último concepto se destruiría si se entendiese que el beneficio común es equivalente a aquel. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de España de 5-2-1988, Repertorio de Jurisprudencia *Aranzadi*, No. 644, aclara que ... *la realización de las obras (de abastecimiento de aguas) suponen un beneficio general que abarca a todos los vecinos del Municipio, por lo que no es dable hablar de un beneficio especial para personas o fincas determinadas.*

En cuanto al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, cabe decir que fija el lugar de realización del mismo, siendo determinante para señalar el municipio que tiene competencia para recaudar los valores devengados por la contribución especial.

Para las obras de carácter intermunicipal cabe la celebración de convenios de mancomunidad entre municipios para el establecimiento, financiación y gestión común de obras y servicios públicos en que intervengan varios municipios, teniéndose en cuenta el tamaño de la obra pública a realizarse.

Con relación al aspecto temporal, se determina el instante en que el hecho imponible se considera realizado completamente, momento en el cual se da, según la doctrina, el así llamado *devengo del tributo*. La contribución especial es sin duda un tributo periódico (contrario a instantáneo), toda vez que la realización de la obra o servicio público demora muchos períodos anuales hasta su terminación por tanto, dice el artículo 441 LRM, las contribuciones especiales podrán cobrarse fraccionando la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes, siendo el plazo máximo para el reembolso por parte de los contribuyentes, por regla general, de diez años, dándose descuentos por pago anticipado. Por tanto, debemos estar a aquellos períodos anuales para efectos de entender que en cada período impositivo anual surge una obligación tributaria independiente, separada de los períodos anteriores o posteriores y susceptible de cobro coactivo, sin que sea necesario esperar a que termine la realización de la obra pública para procederse coactivamente por la cuota devengada.

Finalmente, con relación al aspecto cuantitativo, los tributos pueden ser fijos o variables. La contribución especial puede ser fija, como en el caso del peaje, o variable, como con la contribución especial de mejoras. En es-

te último caso, el artículo 421 LRM determina que la cuantía será el costo total de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiarias; tomándose diferentes módulos para el cálculo, como la relación respecto a las medidas del frente del inmueble a la vía, la extensión del predio, o el avalúo de la tierra, dependiendo del tipo de obra de que se trate. Siempre deben tomarse en cuenta a todas las propiedades privadas beneficiadas, sin excepción alguna; y, se puede fraccionar el pago de este impuesto a los tramos terminados, conforme el avance de la obra.

Vale la pena percatarse que este tributo puede ser tanto de cupo como de cuota; así, en el caso del peaje será de cuota, pues el costo del mismo esta previamente fijado y su suma, conforme el número de autos que pasen, determina el monto total de la contribución especial recaudada. Pero en la contribución especial de mejoras, no es la cuota lo determinante si no el cupo, esto es, que se determina previamente el costo total de la obra a cubrirse por los contribuyentes beneficiados, y conforme esa resultante se establece la alícuota a pagarse.

## NOTAS

1. Por ejemplo, pago una tasa por emisión de pasaporte, la actividad administrativa estatal se da con relación a mi persona, pero bien puede acontecer que la decisión sea no concederme el pasaporte por algún motivo fundado, en tal caso mal puedo pretender la devolución de la tasa pagada porque el resultado de la gestión fue negativo. En cambio, si el municipio construye una avenida colindante con mi casa, tal carretera, sin duda, tiene una incidencia general, pero también constituye un beneficio real particular para mi patrimonio, toda vez lo revaloriza al aumentar el valor del inmueble.
2. ...La influencia preferente del principio del beneficio en cierto tipo de pagos tributarios no puede hacer desaparecer y, mucho menos contradecir, la obligada presencia del principio de capacidad contributiva en todo el ancho campo de las prestaciones tributarias, Ver González García, E., Derecho Tributario, Tomo I., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997, pgs. 179 y 191.
3. Tradicionalmente se ha considerado que esta categoría tributaria está sólo integrada por la "contribución de mejoras". Autores como Seligman y Einaudi limitan el instituto a la contribución de mejoras, aunque este último autor reconoce que no es absurda su extensión a campos más vastos. Concordamos, sin embargo, con la concepción amplia de Giuliani Fonrouge, dado que sería ajeno a la realidad negar carácter tributario a gran número de gravámenes que se adecúan a la contribución especial y que tienen vigencia legal en varios países, el nuestro incluido. Nos limitaremos, sin embargo, por razones de extensión, a considerar las contribuciones de mejoras y las llamadas parafiscales, entre las cuales tiene preponderancia las de seguridad social, Villegas, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 6ta. ed., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1997, pg. 105. Giuliani Fonrouge, C.M., menciona a la contribución de mejoras, contribuciones para vialidad, el peaje; y, contribuciones parafiscales, tales como: contribuciones de seguridad social, sindicales y profesionales, para fomento y obras especiales, y para fines de propulsión económica, ver Derecho Financiero, Volumen II., 6ta. ed., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1997, pg. 1081.
4. El deudor no tiene facultad de liberarse de la deuda tributaria abandonando el predio o dándolo en pago si —en este último supuesto— el valor del inmueble es insuficiente para cubrir la deuda tributaria originada en dicho inmueble, Villegas, Curso..., ob. cit., pg. 252.
5. STC 233/1999.
6. Ver, Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 11. Ed., Edit. Tecnos, Madrid, 2000, pgs. 98-99.
7. Einaudi, Principios de Hacienda Pública, 6ta. Ed., Edit. Aguilar, Madrid, 1962, pg. 72.
8. Ingrosso, G., I Contributi nel Sistema Tributario Italiano, Edit. Jovene, Napoli, 1964, pg. 45.
9. De Juano, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo II., 2 ed., Edit. Molachino, Rosario, 1971, pg. 679.
10. Giannini, A.D., Istituzioni de Diritto Tributario, 9 ed., Edit. Giuffré, Milano, 1972, pg. 58.
11. Giuliani Fonrouge, C.M., Derecho Financiero, Vol. 1., 2 ed., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1970, pg. 278.
12. García Añohero, J., y otros, en Manual del Sistema Tributario Español, 2 ed., Edit. Civitas, Madrid, 1994, pg. 542, dice que la ambigüedad del término mejora podría llevar a sufragar con contribuciones especiales, en lugar de tasas o impuestos, gastos corrientes de funcionamiento del servicio en cuestión.