



**UNIVERSIDAD DE CHILE**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO**

## **PATENTE MUNICIPAL**

### **¿Impuesto, Contribución Especial o Tasa?**

**Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y  
Sociales de la Universidad de Chile**

**KRISTOFER CONSTANTINO LETONJA CEPEDA**

Profesor Guía: Mario Silva Poblete

Profesor de Derecho Tributario

Abogado, Universidad de Chile

Santiago de Chile, 2013

## INDICE

Página

<b>RESUMEN</b> .....	v
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>TÍTULO PRELIMINAR</b> .....	4
<b>CAPÍTULO I: De los Tributos en General</b> .....	7
§1. El Tributo.....	7
§2. El Impuesto.....	18
<b>CAPÍTULO II: Contribuciones Especiales y Tasas</b> .....	25
§3. Contribución Especial.....	26
§4. Tasa.....	46
I. La Tasa y el Impuesto.....	46
II. La Tasa y el Precio.....	68

<b>CAPÍTULO III: Sobre la Patente Municipal y su Naturaleza Jurídica.....</b>	<b>103</b>
<b>§5. Alcance del Análisis: Importancia de la Distinción.....</b>	<b>107</b>
<b>I. Enunciación del Planteamiento General.....</b>	<b>108</b>
<b>II. Importancia de la Distinción: Análisis de Hipótesis Particular.....</b>	<b>118</b>
<i>-Análisis de los Fallos de la Corte Suprema.....</i>	<i>121</i>
<i>-Posición de la Contraloría General.....</i>	<i>134</i>
<i>-Discusión a Nivel Legislativo: Proyecto de Ley Interpretativa.....</i>	<i>135</i>
<i>-Nuestro Análisis: Criterio Interpretativo Propuesto.....</i>	<i>138</i>
<b>§6. Sobre el Hecho Gravado.....</b>	<b>142</b>
<b>§7. Patente Municipal como Tasa.....</b>	<b>148</b>
<b>§8. Patente Municipal como Contribución Especial.....</b>	<b>159</b>
<b>§9. Patente Municipal como Impuesto.....</b>	<b>170</b>

<b>CONCLUSIONES</b> .....	179
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	189

## RESUMEN

Por medio del presente trabajo se presenta una investigación que tiene como objetivo zanjar la naturaleza jurídica del tributo de *patente municipal* que regulan los artículos 23 y siguientes del Decreto Ley N° 3.063 de 1979 “Sobre Rentas Municipales”<sup>1</sup>. En específico, el análisis pretende dar con la correcta calificación de la patente municipal dentro del género de los *tributos*, dilucidando si es que se trata de un *impuesto*, de una *contribución especial* o de una *tasa*.

Con miras a este fin, el trabajo se estructura en dos partes.

Una primera parte, en que se propone el marco teórico: se expone sobre el desarrollo doctrinario que en derecho comparado han tenido los distintos tipos de tributos, presentándose además la posición del autor para cada temática específica tratada.

Y una segunda parte, en que se presenta un análisis particular del tributo de patente municipal, partiendo de la base del marco teórico propuesto.

---

<sup>1</sup>Refundido y sistematizado en el Decreto N° 2.385 del Ministerio del Interior, publicado el 20 de noviembre de 1996.

## INTRODUCCIÓN

El *tributo* denominado *patente municipal* se ubica en uno de los rincones más recónditos del Derecho Tributario, de ahí su exiguo y poco afortunado desarrollo doctrinario. Podría decirse incluso que el tributo de patente municipal encierra -bien lo sabe todo quien ha debido internarse en su vernácula regulación legal- un verdadero misterio que al parecer no se ha considerado digno merecedor de un estudio riguroso y sistemático de parte de nuestros tratadistas.

Centrándonos en lo quea nuestro entender resulta más esencial y urgente, no existe en lo que toca a esta manifestación tributaria un examen acabado del aspecto más elemental de su fisionomía jurídica: nos referimos a su calificación en el marco de la división *tripartite* de los tributos que reconoce la doctrina nacional y comparada. En efecto, aún no se ha zanjado con toda certeza si es que responde a la figura de un *impuesto*, de una *contribución especial* o de una *atasa*.

Este será precisamente el objetivo del presente trabajo de investigación: determinar, en base al que esperamos se considere un riguroso y satisfactorio análisis, la clase o categoría de la patente municipal dentro del género de los tributos.

La relevancia de este trabajo trasciende a lo meramente académico. La calificación jurídica de la patente municipal servirá para construir una poderosa herramienta de interpretación que considera elementos apriorísticos que vienen determinados por la configuración jurídica del tributo de patente municipal atendida su especie (sea impuesto, contribución especial o tasa). Esta herramienta será especialmente útil en casos difíciles, en que la configuración del hecho gravado no resulta clara del sólo tenor de las normas que regulan el tributo.

Se estima así que la importancia de la distinción será tremenda por cuanto, determinada la clase o naturaleza específica del tributo, podrá derivarse su justificación y de ello, el alcance y esfera de afectación de la patente municipal.

La investigación se ha estructurado dividiéndose fundamentalmente en dos partes.

En la primera, se aportará un marco teórico que permitirá dotar de contenido conceptual a la investigación, buscando delimitar las tres manifestaciones tributarias (impuestos, contribuciones especiales y tasas), diferenciándolas entre sí y además de otros institutos de naturaleza extra tributaria.

Se advierte desde ya que el contenido de la primera fase de la investigación excederá a lo meramente expositivo o descriptivo: se propone un análisis crítico que incorpora ciertas cuestiones que han dado pie a profundas discusiones doctrinales, por lo que su incorporación dentro de la investigación no resultará en una inclusión inocua sino que acercará al lector al problema esencial que se plantea en el presente trabajo desde el enfoque del autor.

Finalmente, en la segunda parte y final, se presentará un examen particular del tributo de patente municipal resultante en su calificación jurídica. Se presentará un análisis integrado que responde a la relación que media entre impuesto, de un lado, y contribución especial y tasa, del otro, dentro del sistema de los tributos, en que el impuesto se comporta como *figura residual* respecto de las restantes.



## **TÍTULO PRELIMINAR: Consideraciones Previas**

Según se declaró en la nota introductoria, este trabajo se propone como objetivo central determinar la clase, especie o categoría en que se encuadra el importe de patente municipal, esto es, si es que se trata de un *impuesto*, de una *contribución especial* o de una *tasas*. Lo anterior, partiendo de la base de la tradicional *clasificación tripartita* de los tributos que –por lo demás– es la más aceptada en doctrina comparada<sup>1</sup>.

Con miras a lograr el objetivo planteado, se procederá previamente a desarrollar las diferencias fundamentales que se observan entre los tres tipos tributarios en función de los elementos que le serían propios a cada categoría. Se examinarán además las diferencias que median entre éstos y

---

<sup>1</sup>Nos dice al respecto GIULIANI: “[---] Es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita (impuesto, tasa y contribuciones especiales) [---]” (GIULIANI FONROUGE, Carlos. 2004. Derecho Financiero. Novena Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. Tomo I. Pág. 253). En el mismo sentido GIANNINI (GIANNINI, A.D. 1957. Instituciones de Derecho Tributario. Séptima Edición. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. Pág. 42).

En igual sentido se dice en los comentarios al Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID: “[---] El Art. 13 da el concepto de tributo, que es lo genérico. [...] El siguiente artículo consagra la división tripartita admitida por la doctrina más autorizada y generalizada, vale decir, que los tributos pueden consistir en impuestos, tasas y contribuciones especiales. [---]” (GIULIANI FONROUGE, Carlos; GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDÉS COSTA, Ramón. 1967. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., Estados Unidos. Pág. 18.).

figuras de naturaleza no tributaria (específicamente, se expondrá sobre los límites entre tasa y el *precio*).

Para dar más luces al lector, permitiéndole tomar razón de lo que se considera el hilo conductor del análisis, cabe dar cuenta que la diferenciación entre los tres tipos de tributos puede formularse desde la perspectiva de dos disciplinas autónomas: la *jurídica* y la ciencia de las *finanzas*. Esto es de la mayor relevancia puesto que no diferenciar y distanciar los criterios que provienen de una u otra rama se traduce en una falla metodológica que explica en lo esencial los errores que cometen ciertos tratadistas al elaborar postulados sobre las tres categorías tributarias referidas. Hecha la advertencia, a continuación pasamos a referirnos brevemente los dos enfoques.

Se postulan por un lado las distinciones de carácter o relevancia *jurídica*. Estas son las que deben preocupar preferentemente al Derecho Tributario, y atienden a los elementos intrínsecos de carácter formal que configuran cada una de las *relaciones jurídico-tributarias*. En este espectro de distinciones es que se considera –por ejemplo– la naturaleza de las normas que regulan una relación jurídica dada: si es que son de derecho público o privado.

Del otro lado se enlistan distinciones de carácter económico o *financieras*, que consideran elementos y criterios diversos a los formulados por la disciplina jurídica. A modo de ejemplo, podemos comprender dentro de este conjunto la consideración al *costo* de un servicio, también la consideración a la *divisibilidad* del servicio organizado, entre otros<sup>2</sup>.

Cabe advertir que esta escisión en los enfoques utilizados no necesariamente se traduce en la obtención de distintos resultados por su aplicación diferenciada: una distinción financiera puede converger e inclusive coincidir en el resultado con la jurídica, en la medida que los elementos tomados en cuenta para la distinción de carácter extrajurídica sean también relevantes para zanjar la configuración jurídica de la relación tributaria<sup>3</sup>. Esto se observa por ejemplo respecto de las contribuciones especiales, en que la ventaja que obtiene el contribuyente es un elemento de relevancia económica –considerado como tal por la disciplina de las

---

<sup>2</sup>*Infra*. Págs. 52 y ss.

<sup>3</sup>En este entendido el autor A. D. GIANNINI afirma, habiendo advertido el carácter eminentemente jurídico de la distinción entre ingresos públicos y privados: “[---] Esto no significa que no pueda también coincidir con la distinción financiera; mas no por esto las dos distinciones, financiera y jurídica, se identificarían, puesto que los elementos económicos que califican a la primera son distintos de los formales que caracterizan a la segunda: del mismo modo que el análisis de los actos de la vida económica no se compenetra con el de los respectivos negocios jurídicos. [---]”(GIANNINI, A.D.*Op. cit.* Pág.41.)

finanzas- y además de relevancia jurídica –como *fundamento jurídico* del tributo-.

## **CAPÍTULO I: De los Tributos en General**

En este primer capítulo se efectuará un análisis sobre el *tributo* en general y del *impuesto*-su figura principal-. Se da pues entre ambos una relación de género a especie, relación que sin embargo no se presenta del todo nítida en tanto el impuesto -en su carácter de figura tributaria *residual*- reúne virtualmente todos los caracteres del tributo como género sin especificaciones de ninguna especie respecto al concepto matriz. De ahí las dificultades que han tenido los tratadistas al momento de acuñar algún concepto de impuesto que considere elementos de diferenciación.

### **§1. El Tributo**

Debe iniciarse estableciendo alguna noción de *tributo* en función de aquellos elementos que serían comunes a todas sus categorías. Como se sabe, esta es la denominación más genérica y que comprende a las tres manifestaciones del poder tributario del Estado.

Parece adecuado el concepto del autor TESORO, que es recogida en lo fundamental por GIULIANI<sup>4</sup>: “[---] una 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 público. [---]”. A nuestro parecer este concepto, que se enlista dentro de lo que se ha denominado la corriente *publicística* del tributo<sup>5</sup>, reúne todos los elementos esenciales que deberían tenerse en consideración para definirlo: se trata de una prestación que *comúnmente consiste en dinero*<sup>6</sup>; se exige por el Estado *actuando como tal*; se justifica en nada más que el *poder de imperio* del Estado, siendo ello suficiente; y da lugar a relaciones *de derecho público*.

Esta definición es acogida en lo esencial por GIANNINI<sup>7</sup>, HENSEL<sup>8</sup>, INGROSSO<sup>9</sup>, BLUMENSTEIN<sup>10</sup>, DUVERGER<sup>11</sup>, TROTABAS<sup>12</sup> y DE LA GARZA<sup>13</sup>.

---

<sup>4</sup>GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 249.

<sup>5</sup>Esto se opone a la corriente *privatista* que en su vertiente más difundida –la facción *contractualista*– concibe al tributo bajo el esquema contractual privado, equiparando su estructura a la de *contratos bilaterales*, de manera que se extiende al Estado la obligación de organizar servicios públicos y a los particulares la de poner a disposición los medios económicos para solventarlos.

<sup>6</sup>GIULIANI señala como ejemplo de tributos *en especies* aquellos gravámenes que afectaban a la actividad agrícola en Rusia, consistentes en la obligación de entregar parte de las cosechas al Estado. (GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 251.)

<sup>7</sup>GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

Pero quizás la característica más relevante que se extrae del concepto expuesto sería la referencial carácter obligatorio del tributo, la *obligatoriedad* del mismo. En efecto, el elemento esencial en esta relación entre particular y el Estado es la *coerción* que ejerce el segundo sobre el primero<sup>14</sup>: el tributo es creado por la voluntad soberana del Estado prescindiéndose absolutamente de la voluntad individual del gobernado, circunstancia de que deriva la escisión fundamental entre el tributo y el ingreso *patrimonial o privado*. En este sentido GIANNINI<sup>15</sup>.

Además, las denominadas teorías *finalistas* proponen como parte integrante del concepto mismo de tributo -y por derivación también de todas sus manifestaciones- su afectación a una finalidad determinada que

---

<sup>8</sup> HENSEL, Albert. 1956. *Diritto Tributario*. Milano. Dott. A. Giuffré Editore. Pág. 27.

<sup>9</sup> INGROSSO, Gustavo. 1956. *Diritto Finanziario*. Nápoli. Casa Editrice Dott. Eugenio Iovene. Págs. 98 y ss.

<sup>10</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. 1954. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Milano. Dott. A. Giuffré Editore. Págs. 1 y 15.

<sup>11</sup> DUVERGER, Maurice. 1968. *Finances Publiques*. 6° ed. Paris. Presses Univesitaires. Pág. 101.

<sup>12</sup> TROTABAS, Louis. 1967. *Finances Publiques*. 2° ed. Paris. Dalloz. Pág. 224.

<sup>13</sup> DE LA GARZA, Sergio. 1976. *Derecho Financiero Mexicano*. 7° Edición. México. Editorial Porrúa. Pág. 324.

<sup>14</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 250.

<sup>15</sup> Comenta GIANNINI: “[---] Los ingresos de derecho privado son debidos en virtud de un negocio jurídico privado (arrendamiento, transporte de cosas o personas, etc.); los tributos, en cambio, son percibidos por el Estado en virtud de su potestad de imperio. [---]” (GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*)

sería la de cubrir cargas o gastos públicos, siendo este un elemento central en su definición. En este sentido se puede consultar la obra de D'AMATI<sup>16</sup>.

Como crítica a esta última doctrina, se ha dicho que la finalidad de solventar gastos públicos no es la única pensable para los tributos, de modo que debería excluirse la referencia a la finalidad como elemento esencial. GIULIANI<sup>17</sup> advierte que si bien solventar cargas públicas puede vislumbrarse como su principal finalidad, existen también tributos que persiguen finalidades distintas (v.gr. derechos aduaneros; tributos que buscan desincentivar ciertas actividades; los que buscan coartar el poder adquisitivo con fines de política económica; etc.). MASSONE<sup>18</sup>-en la misma línea- establece que la regulación de los *derechos aduaneros* es el campo en que más amplia e intensamente se manifiesta el fenómeno del tributo *con fines no fiscales*, reconociéndose en esta materia la distinción relevante entre *derechos fiscales* y *derechos protectores*, teniendo los segundos como objetivo primordial obstaculizar la entrada de mercaderías al territorio de un

---

<sup>16</sup>D'AMATI, Nicola. 1984. *il Diritto Finanziario*. Bari. Cacucci Editore. Pág. 50.

<sup>17</sup>El autor introduce a propósito de esta nueva función político-social del impuesto los conceptos de *objetivo extrafiscales* y de *fiscal policy*. (GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 252.)

<sup>18</sup>MASSONE PARODI, Pedro. 1979. Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. Valparaíso, Chile. Universidad de Chile. Departamento de Ciencias Jurídicas Valparaíso. Pág. 105.

Estado o impedir la salida de mercaderías del territorio nacional, procurando su consumo interno. Ambos, se observa, responden a objetivos extrafiscales.

En la posición contraria, VALDÉS COSTA<sup>19</sup> considera que la referencia a la finalidad que persigue el tributo es absolutamente indispensable por cuanto permite diferenciar al tributo de otras obligaciones legales de diversa naturaleza, específicamente de *las sanciones punitivas* contenidas en normas infraccionales. De este modo, el elemento finalidad permite el distingo en base a los fundamentos jurídicos que diferencian a ambos institutos: los *tributos* son recursos que el Estado requiere para solventar sus gastos, procurándose un ingreso; mientras que las *sanciones* en cambio, se justifican en la necesidad de reparar daños ocasionados por el incumplimiento de obligaciones o en la necesidad de penar contravenciones que son consideradas especialmente graves en una sociedad. La necesidad de nítida diferenciación manda a que deba precisarse el elemento finalidad del tributo más allá de la mera referencia a *fines estatales*, debiendo en cambio decirse que los tributos tienen como

---

<sup>19</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. 1996. Curso de Derecho tributario. Segunda Edición. Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid. Depalma – Temis - Marcial Pons. Págs. 75 y ss.



finalidad específica la percepción de recursos para cubrir los gastos públicos. Por otro lado, en lo que respecta a los otros fines que pudiera perseguir el tributo, el autor cierra afirmando que si bien es posible que el Estado pueda perseguir otros fines distintos a la obtención de recursos para solventar sus gastos, lo cierto es que una vez realizado el presupuesto de hecho que da lugar a la existencia del tributo, el único fundamento genérico que puede asignarse a la erogación es contribuir a los gastos del Estado. De este modo –cierra su argumento el autor-<sup>20</sup>, la finalidad extrafiscal podrá influir en el rendimiento del tributo pero el resultado de éste será siempre el de obtener un recurso para solventar gastos estatales.

El artículo 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID<sup>21</sup> dispone el siguiente concepto de *tributos*: “[---] Tributos son las 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. [---]”. Observamos de inmediato que la definición anotada recoge en lo esencial el concepto de TESORO seguido por nosotros y por la gran mayoría de la doctrina. Notamos además que si bien se hace una referencia a la finalidad a que se emplearía el producto del tributo, la misma no es específica, utilizándose la

---

<sup>20</sup> *Ibid.* Pág. 78.

<sup>21</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos** [et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 19.

fórmula genérica *finés estatales*, lo que importa cierto distanciamiento de las teorías *finalistas* y, específicamente, de la doctrina de VALDÉS COSTA, autor que no consideraba suficiente esa formulación.

En relación al último punto, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)<sup>22</sup>, que se basa en gran medida en el Modelo OEA/BID, hace referencia expresa y específica a la finalidad que persigue el tributo de financiar el gasto público, sin perjuicio de que también prescribe la posibilidad de que persiga *otros fines* de interés general. Esta variación respecto del Modelo OEA/BID obedece –según se lee de los comentarios<sup>23</sup>- a que se buscaba remarcar la naturaleza eminentemente financiera del tributo (financiar el gasto público), sin perjuicio de que se reconociera en seguida (la referencia a *otros fines*) que excepcionalmente la tributación puede tener fines *extra fiscales*. Este modelo sigue entonces la doctrina de VALDÉS COSTA antes comentada.

En el contexto latinoamericano se observa en general una alta sintonía con los conceptos que se contienen en el Modelo OEA/BID, lo que podría deberse a la influencia ejercida en las distintas legislaciones por las Jornadas del Instituto Latinoamericano<sup>24</sup>, en que participaron

---

<sup>22</sup>Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. Segunda Versión del año 2006. Pág. 10.

<sup>23</sup>*Ibid.*

<sup>24</sup>Nos referimos a las celebradas en 1956 en Montevideo, en 1958 en México, en 1962 en Sao Paulo y en 1964 en Buenos Aires.

activamente personalidades del Derecho Tributario de diversos países. En este entendido, la definición del Modelo OEA/BID es recogida por los Códigos Tributarios de Costa Rica, de Bolivia y de Uruguay, aunque en los dos últimos casos con pequeñas variaciones. En el caso de Bolivia por ejemplo, el artículo 9 de su Código Tributario recoge íntegramente la definición de *tributos* del Modelo OEA/BID, con la salvedad de que se intercambia la palabra “prestaciones” por “obligaciones”. Por su parte, el Código Tributario de Uruguay hace lo mismo en su artículo 10, formulándose tan sólo una pequeña precisión: en lugar de utilizarse las expresiones “en dinero” –de la definición original- se inserta la palabra “pecuniaria”, la que –a nuestro parecer- permite ampliar el concepto considerando aquellos tributos que no exigen el pago de dinero (tributos en especie), asunto que fuera reflexionado al redactarse el artículo original según consta en los comentarios al Modelo OEA/BID<sup>25</sup>.

Las legislaciones de México (Código Fiscal de la Federación), de Perú (Código Tributario) y de Ecuador (Código Tributario) en cambio, optaron por definir el concepto de tributo en función de sus clases o tipos. En el caso de Perú y Ecuador esto se traduce en hacer referencia a la clasificación tradicional (impuestos, tasas y contribuciones especiales), aunque en el caso particular de Ecuador se reduce la categoría contribución

---

<sup>25</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos**[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 18.

especial a contribución *de mejora*. Para México, legislación que tiene una data previa al movimiento codificador latinoamericano, los *tributos* (*contribuciones* según la nomenclatura de ese país) se clasifican en *impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos* (que corresponden a *tasas*).

Entregados sus caracteres esenciales, diremos que el concepto *tributo*—en la clasificación más aceptada por la doctrina—incorpora las nociones de *impuesto, de contribución especial y de tasa*. La *clasificación tripartita*<sup>26</sup> reconoce su origen en la disciplina de las finanzas<sup>27</sup>, de la cual derivan por ende los criterios de diferenciación más elementales. Considerando lo anterior, resulta pertinente referirse en primer término al alcance que se le da a la misma dentro de esta disciplina.

La clasificación se justificó en la conexión que mediaría entre la configuración bajo la que se organiza un servicio público (de aquellos provistos por el Estado) y las personas que lo utilizan. Así, sería *impuesto* la carga que se impone a un ciudadano por aquellos servicios que dada su

---

<sup>26</sup> Siguen esta clasificación, entre muchos otros autores: GIULIANI (GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Op. cit.* Derecho Financiero. Tomo I. Pág. 253); GIANNINI (GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 42); y MASSONE (MASSONE PARODI, Pedro. *Op. cit.* Pág. 97).

<sup>27</sup> GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

configuración redundan en beneficios para toda la comunidad, como masa única e indistinta, de manera “[---] que no es posible determinar cuál es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio[---]”<sup>28</sup>, y en que además el gasto incurrido se presenta del todo indivisible. De ahí que se adopte un criterio diverso cual es la *capacidad contributiva* de cada gobernado.

A su turno, sería *contribución especial* la carga que se impone a los ciudadanos respecto de otras actividades del Estado en se observa que, no obstante tengan como objeto igualmente el interés general de todos los gobernados, “[---] se proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a la satisfacción de la necesidad[---]”<sup>29</sup>. Así, esta modalidad de tributación se justificaría en la *especial ventaja* que perciben sólo algunos individuos a propósito de la satisfacción de una necesidad de interés general, por encontrarse éstos en una particular situación respecto de los demás gobernados. Esta ventaja es la medida y justificación del tributo<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> *Ibid.*

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Sin perjuicio de ello, según se verá más adelante, esta manifestación reconoce además una segunda configuración.

Finalmente, sería *tasa* la carga que se impone a los ciudadanos respecto de aquellos servicios públicos que por su propia naturaleza (su configuración natural al ordenarse como tales), “[---]se traduce(n) en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas [---]”<sup>31</sup>. Así, este tributo se justificaría en que el Estado concreta su actividad de interés general mediante la realización de múltiples prestaciones individuales a usuarios determinados, que por su naturaleza divisible hacen posible fraccionar el gasto en que se incurre a propósito de cada gobernado.

En este punto GIANNINI observa, cerrando con ello magistralmente el análisis de la distinción desde la perspectiva financiera: “[---] En consecuencia, el problema financiero de la distinción de los ingresos de los entes públicos se plantea esencialmente como un problema de reparto del coste de los servicios públicos. [---]”<sup>32</sup>.

Ahora, según se advirtiera<sup>33</sup>, sin perjuicio de la fuerza y claridad conceptual que la diferenciación financiera presenta, debe tenerse en mente que no necesariamente va coincidir con la diferenciación a efectuarse en el plano jurídico. En efecto, la categorización jurídica ha sacado cierta

---

<sup>31</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 42 y 43.

<sup>32</sup> *Ibid.* Pág. 44.

<sup>33</sup> *Supra.* Págs. 4 y ss.

distancia, independizándose de la de carácter financiero, adoptando criterios propios que atienden preferentemente a lo *jurídico formal*. Lo anterior tiene su explicación en los distintos elementos constitutivos que presentan categorías jurídicas, por un lado, y categorías económicas o financieras, por otro.

Examinada la primera aproximación a la clasificación que reconoce impuestos, contribuciones especiales y tasas, y habiéndose además expuesto sobre los criterios originarios de diferenciación, pasaremos a examinar la primera de las especies referidas, ahora desde una aproximación jurídica.

## **§2. El Impuesto**

Como se dijo en la nota introductoria de este capítulo, la noción de *impuesto* conduce en la mayoría de sus formulaciones a su concepto matriz (tributo). Esto se explica en que el impuesto-*tributo* por antonomasia- opera como *figura residual* respecto de las otras dos: se dice que si un tributo cualquiera no puede ser calificado en ninguno de los dos tipos especiales (contribución especial o tasa) debe entonces encuadrarse preferentemente bajo la figura de impuesto.

Así resulta que el impuesto-tal como su género el tributo-de alguna forma se especifica en las otras dos figuras, sin perjuicio de que cuando dicha especificación se constata (si se entra a la esfera de la tasa o de la contribución especial) ya no se puede hablar propiamente de *impuesto* mientras que sí todavía del género en el que se inserta, *el tributo*. Al margen de lo antes dicho, no se verifican diferencias relevantes entre ambos conceptos.

Es en esta línea de consideraciones es que VALDÉS COSTA ha llegado a afirmar que “[---] El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género confundándose prácticamente con él. [---]”<sup>34</sup>. Y sigue “[---] Es frecuente considerar al impuesto como el tributo puro y simple, que reuniendo las características esenciales de éste, no presenta notas particulares adicionales. Su presupuesto sería un hecho cualquiera al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, hecho acerca de cuya elección el legislador no encuentra los límites que presentan las tasas y las contribuciones. [---]”<sup>35</sup>.

Es por la dificultad advertida que la gran mayoría de definiciones propuestas en doctrina se presentan tremendamente deficientes, en tanto no

---

<sup>34</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Pág. 103.

<sup>35</sup> *Ibid.*



logran incorporar satisfactoriamente algún elemento que le sea distintivo a esta categoría tributaria y que permita diferenciarla de las otras.

BLUMENSTEIN –por ejemplo- define *impuesto* como una prestación en dinero que el Estado exige fundado y justificado en su soberanía territorial, a los individuos que quedan sometidos a la misma, con el fin de solventar sus necesidades financieras<sup>36</sup>.

En términos análogos, GIANNINI lo define como la prestación pecuniaria que el ente público tiene derecho a exigir por su potestad de imperio, ya sea originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso<sup>37</sup>.

En doctrina nacional, MASSONE lo define como una obligación de carácter coactiva que establece la ley con el fin o función de enriquecer a un ente público<sup>38</sup>.

Como se observa, ninguna de las definiciones apuntadas introduce algún elemento diferenciador respecto de las otras dos figuras (contribuciones especiales y tasas) o -cuando menos- algún elemento diferenciador respecto del género en el que se inserta (el tributo). Luego, si

---

<sup>36</sup>BLUMENSTEIN, Ernst. *Op. cit.* Pág. 3.

<sup>37</sup>GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 46.

<sup>38</sup>MASSONE PARODI, Pedro. *Op. cit.* Pág. 100.

se considera que el principal objeto –sino el único- que debería tener en miras una definición de *impuestos* establecer precisamente esta línea de distinciones, no puede sino concluirse que las definiciones expuestas se presentan insuficientes.

Superando esta primera aproximación, y en un esfuerzo por encontrar algún elemento que sea distintivo de esta categoría tributaria, GIULIANI ha definido *impuesto* como la prestación en dinero o en especie, que se exige por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles<sup>39</sup>.

Según se observa, este último autor propone como elemento distintivo de esta categoría –alejándola con ello del concepto matriz- el que la obligación queda supeditada en todo caso a la verificación de un *hecho imponible*.

Se advierte en seguida que esta última definición puede resultar artificiosa por cuanto en realidad todos los tributos supeditan el nacimiento de la obligación tributaria a la verificación de un presupuesto de hecho, luego que éste reúna o no ciertos caracteres particulares resultará en la calificación específica de impuesto (si es que no se observan dichos

---

<sup>39</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 255.

caracteres especiales), o bien, de contribución especial o de tasa (si se constatan dichas particularidades). En suma, la definición anotada le podría alcanzar a cualquiera de las tres categorías, resultando por lo mismo inútil. No se estaría sino reiterando la definición de tributo pero aplicada ahora al impuesto, luego, siendo que el impuesto es un tipo de tributo, obviamente la definición del segundo alcanza al primero (al definir la especie se estarían utilizando los elementos que definen al género al que pertenece, sin adicionarse ningún elemento de especificación).

Por las razones anotadas, parece más aceptable la definición postulada en el artículo 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, del siguiente tenor: “[---] Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. [---]”<sup>40</sup>. Con este concepto a nuestro parecer se distancia de manera más satisfactoria el impuesto como figura residual de las otras dos categorías, que tienen en común la afectación específica del

---

<sup>40</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos**[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 21.

contribuyente por la actividad del Estado<sup>41</sup>. En cuanto al punto, en los comentarios al Modelo<sup>42</sup> se dice que se optó por esta definición con el afán de dar con algún elemento *positivo* que le fuera propio al instituto y que permitiera alejarse de una conceptualización puramente negativa del mismo en defecto de las otras dos figuras.

En igual sentido, los autores QUERALT, LOZANO, TEJERIZO y CASADO<sup>43</sup> postulan que la nota distintiva entre el impuesto y las otras dos categorías tributarias no puede estar dada por el procedimiento técnico a través del cual se aplica el impuesto puesto que en todos (impuesto, tasa y contribución especial) la obligación surge por la realización del hecho imponible, que es el mecanismo a través del cual se concretan jurídicamente las previsiones contenidas en normas tributarias. Lo que diferenciaría al impuesto es el elemento objetivo del hecho imponible, en

---

<sup>41</sup> Como se verá, para que se detone la tasa, lo relevante es que la actividad alcance al gobernado sin requerirse nada más; las contribuciones especiales exigen además de un resultado determinado, esto es, que la actividad del Estado erogue un beneficio cuantificable a un gobernado por sobre los demás.

<sup>42</sup> **GUILLIANI FONROUGE, Carlos**[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 20.

<sup>43</sup> **QUERALT, Juan Martín; LOZANO, Carmelo; TEJERIZO, José M. y CASADO, Gabriel.** 2009. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Edición. Madrid. Editorial Tecnos. Pág. 72.

que, a diferencia de contribuciones especiales y tasas, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa que alcance al gobernado.

VALDÉS COSTA<sup>44</sup> postula que serían dos los elementos distintivos del impuesto: el presupuesto de hecho, que está relacionado exclusivamente con la persona del contribuyente y su capacidad contributiva; y el destino del recaudo, que es extraño a la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente. Ambos elementos contribuyen a configurar el principio *de la independencia de las prestaciones* de ambas partes, característico de esta especie tributaria, según el cual la obligación impositiva es independiente de toda actividad del Estado respecto del contribuyente. Obviamente, la independencia postulada se verifica a nivel *jurídico-tributario* y no a nivel *político-económico*.

El Código Fiscal de la Federación de México establece un concepto negativo de impuesto asimilable hasta cierto punto al del Modelo OEA/BID antes estudiado, lo que sin embargo no podría atribuirse directamente a la influencia del Modelo OEA/BID considerando la data del Código Tributario mexicano. Dispone el artículo 2 del Código mexicano que *impuestos* son aquellas *contribuciones* (en su significación impropia de *tributo*) que establece la ley para aquellas personas que se encuentren en la situación de

---

<sup>44</sup>VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Págs. 104 y 105.

hecho que prevista por una norma y siempre que no sean alguno de los otros tipos regulados por el mismo artículo (*aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos*).

Por otro lado, dentro del conjunto de normativas nacionales que siguen el Modelo de Código Tributario OEA/BID, podemos enlistar a Costa Rica, Bolivia, Perú y Uruguay, aunque las últimas dos con variaciones al concepto original. El Código Tributario de Uruguay por ejemplo, reproduce la definición del artículo 15 del Modelo más arriba transcrita, con la salvedad de que se reemplaza la referencia al “hecho generador” de la obligación por las palabras “presupuesto de hecho”, reemplazo que resulta inocuo por tratarse de expresiones intercambiables. El Código Tributario de Perú por su parte, define impuesto como aquel tributo cuyo cumplimiento no origina una *contraprestación directa* en favor del contribuyente, lo que si bien sigue en lo esencial la línea de la definición del Modelo OEA/BID se desvía por la incorporación de conceptos más restrictivos.

## **CAPÍTULO II: Contribuciones Especiales y Tasas**

Continuando con el análisis propuesto, en este segundo capítulo se analizarán las dos restantes categorías que, a diferencia del impuesto, sí presentan notables particularidades o especificaciones respecto del concepto matriz. Nos referimos a las *contribuciones especiales* y a las *tasas*.

El análisis, según se propuso en el capítulo preliminar de este trabajo, se efectuará preferentemente desde el punto de vista de su configuración jurídica.

### §3. Contribución Especial

La *contribución especial*<sup>45</sup>-como prefiere la doctrina comparada-, bajo el concepto de GIANNINI<sup>46</sup>, se distingue como obligación tributaria por cuanto conoce como *fundamento jurídico* la *ventaja especial* que un particular percibe producto de la actividad estatal o el *mayor gasto público* en que incurre el ente público en relación a una persona individualizada. Esta es su característica fundamental y la divorcia de los otros tributos: la obligación tributaria es determinada por una

---

<sup>45</sup>Esta denominación compuesta no obedece a ninguna razón sustantiva: simplemente se ha dispuesto esta especificación del concepto utilizado por consideraciones terminológicas en tanto se busca diferenciar la utilización de la palabra en estos casos respecto de aquellos en que se hace referencia en forma genérica a todos *los tributos*. Se pretende con ello evitar confusiones de índole terminológicas.

En esta línea, en los comentarios al artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina de la OEA/BID se dice que se prefiere la denominación *contribución especial* por sobre *contribución* en consideración a que en algunos países de Latinoamérica el concepto *contribución* se emplea en un sentido genérico. (GUILIANI FONROUGE, Carlos[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 22).

<sup>46</sup>GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 48.

*ventaja especial* para un contribuyente determinado o un *mayor gasto público* para el Estado que se vincule con aquél.

Siguen en lo fundamental esta visión de *contribución especial* los autores GIULIANI<sup>47</sup>, AGUIRRE PANGBURN<sup>48</sup>, AHUMADA<sup>49</sup>, DE LA GARZA<sup>50</sup>, CORTÉS DOMÍNGUEZ<sup>51</sup>, PÉREZ DE AYALA<sup>52</sup> y VALDÉS COSTA<sup>53</sup>.

Como se observa, esta figura conoce de una *doble configuración*<sup>54</sup>, según se detone por una especial ventaja o un mayor gasto público. En lo que sigue nos referiremos a cada una por separado.

a) Iniciaremos por aquellas contribuciones especiales que se detonan producto de la *especial ventaja* que percibe un contribuyente determinado,

---

<sup>47</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo II. Pág. 878.

<sup>48</sup> AGUIRRE PANGBURN, Rubén. 1966. Los Tributos Especiales en la Doctrina y en la Legislación Mexicana. México. Universidad Nacional Autónoma de México. *Passim*.

<sup>49</sup> AHUMADA, Guillermo. 1969. Tratado de Finanzas Públicas. 4º Edición. Buenos Aires. Ediciones Merlo. Págs. 229 y ss.

<sup>50</sup> DE LA GARZA, Sergio. *Op. cit.* Págs. 364 y ss.

<sup>51</sup> CORTÉS DOMINGUEZ, Matías. 1968. Ordenamiento Tributario Español. Madrid. Editorial Tecnos. Págs. 235 y ss.

<sup>52</sup> PÉREZ DE AYALA, José. 1968. Derecho Tributario. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. Pág. 58.

<sup>53</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Págs. 179 y ss.

<sup>54</sup> Terminología de GIANNINI (GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 547).



en que el fundamento jurídico del tributo es precisamente la medida de la ventaja percibida.

Se observa –como primera cuestión relevante- que coinciden en este resultado plenamente la distinción jurídica y la propia de la ciencia de las finanzas. Ambas sitúan como *fundamento* del tributo la ventaja que obtiene el particular, siendo precisamente dicha ventaja la medida en que concurrirá el afectado.

Nótese que decimos que *coinciden* en el resultado -y no que meramente *convergen*- puesto que siendo, y ahora refiriéndonos sólo a la distinción jurídica, que la ventaja obtenida es *fundamento* del tributo, esta consideración viene a limitar efectivamente el poder de imposición bajo esta manifestación<sup>55</sup>, fijando la *cuantía* máxima que puede establecerse para

---

<sup>55</sup>En realidad, como se viene diciendo, el *poder tributario* del Estado no requiere de mayor justificación para su ejercicio que la soberanía territorial; de ahí que el impuesto, tributo por excelencia, no conozca de más fundamento que dicha soberanía (ni lo requiera). Luego, que ciertas manifestaciones tributarias exijan además la actuación del Estado en un sentido determinado o el beneficio del afectado, ambos como parte relevante del hecho gravado, se traduce en una limitación al poder tributario sólo en la *fase de aplicación* (límite al poder ejecutivo en su fase administrativa), jamás en su fase de generación (límite al poder legislativo). En definitiva, lo que está en juego aquí es la *identidad* del tributo, más no la existencia de la obligación.

El legislador puede elegir libremente entre tasa, contribución o impuesto, radicándose la decisión en este sentido en el plano de la política tributaria, quedando sujeto únicamente a las limitaciones que establece nuestra Constitución en cuanto al ejercicio del poder tributario. Partiendo de esta constatación elemental es que los autores MARTÍN y RODRÍGUEZ USÉ han definido el *poder tributario* como “[---] la facultad

el importe, determinando además la afectación a un *fin* determinado el recaudo fiscal.

Debe tratarse de un beneficio *directo*. Se desechade inmediato la idea de que sirva la obtención de una ventaja indirecta como fundamento de su aplicación por cuanto, si así fuera, se igualaría ésta con la figura del impuesto. En realidad, se puede predicar la obtención de beneficios indirectos respecto de casi cualquier actividad del Estado. Todo gasto público reporta –en mayor o menor medida– alguna ventaja para los gobernados en tanto reemplaza la necesidad del gasto privado y posibilita un marco de funcionamiento para las entidades económicas. Sin embargo, extender hasta este punto la noción de ventaja o beneficio vuelve vacía la distinción entre contribución especial e impuesto.

La idea que subyace al tributo de contribución especial es que con la ventaja obtenida por un particular debe haberse roto la igualdad inicial que existía entre los gobernados, se trata pues -dice GIANNINI- de “[---] una particular *ventaja* económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa,

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales [---]” (MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo. 1986. Derecho Tributario General. Buenos Aires. Ediciones Depalma. Pág. 98)

frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto [---]”<sup>56</sup>. La clave está en esto último: la ventaja obtenida por un particular no se identifica con el provecho que indistintamente perciben el resto de los gobernados.

Bajo esta primera configuración, siendo su aplicación más importante y típica, encontramos a las denominadas *contribuciones de mejoras*, “[---] cuyo carácter específico consiste en que son debidos por el incremento de valor experimentado por la propiedad inmobiliaria a causa de la ejecución de una obra pública [---]”<sup>57</sup>. Creemos que el fragmento da cuenta suficiente del concepto en referencia: se trata de una modalidad específica de contribución especial que opera respecto del propietario de un inmueble determinado por el aumento de valor que experimenta dicho bien producto de una obra pública.

La contribución de mejoras corresponde a una subcategoría dentro de las contribuciones especiales, sin embargo, existe doctrina que limita a éstas el contenido de las contribuciones especiales como categoría autónoma por no observarse –de parte de quienes defienden esta postura- la reunión de análogos caracteres en otras relaciones tributarias particulares. Debe tenerse

---

<sup>56</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 48.

<sup>57</sup> *Ibid.*

en mente pues que la calificación de hipótesis particulares es tremendamente problemática y dependerá de la reunión de distintos elementos que concretan el fundamento jurídico del tributo<sup>58</sup>.

b) Al margen de la primera modalidad estudiada, según se enunció al principio de este apartado, se postula que existiría un *segundo fundamento jurídico* para la aplicación de este tributo: se genera también esta obligación para un particular –se dice<sup>59</sup>- en aquellos casos en que el Estado incurre en un *mayor gasto* vinculado directamente con aquél, ya sea que el gasto sea provocado por las cosas que el contribuyente posee, por el ejercicio de su industria o de su actividad comercial.

Bajo esta segunda esfera de casos no se acusa una particular ventaja para el contribuyente que venga a romper la igualdad inicial frente al resto de los gobernados; no se observa aumento de valor ostensible y directo en los bienes del patrimonio del obligado. Sólo se constata la situación especial

---

<sup>58</sup> Para extender a una relación cualquiera la calificación de contribución de mejoras o –en general- la de contribución especial, deben considerarse primero diversos elementos específicos que vienen a concretizar el fundamento jurídico del tributo, dentro de los que destacan: el fin a que se afecta la recaudación del tributo; la forma en que se contabiliza dentro de las finanzas del Estado; y los métodos de cuantificación del monto del importe. Se volverá sobre el punto más adelante.

<sup>59</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 48 y 547.

del gobernado en relación a un mayor gasto del ente público, que no por ello lo beneficia en mayor medida que al resto de los particulares.

En iguales términos que la ventaja bajo la primera formulación (que debía ser *directa*), la vinculación entre el gasto y el obligado al pago debe ser *inmediata* y además *verificable*, acusando un vínculo de mayor entidad que el existente entre el mismo gasto público y el resto de los gobernados. Esto en el entendido, volviendo sobre el razonamiento antes empleado, que todos los gastos públicos se relacionan en alguna medida con el total de los gobernados, sin embargo, hay ocasiones en que se puede observar la vinculación directa entre ciertos gastos públicos y las actividades de ciertos contribuyentes determinados, en tanto no concurren todos (el obligado y el resto de los particulares) indistintamente –en igual medida- a su generación.

Se ha propuesto como caso paradigmático de esta segunda modalidad aquel tributo justificado en el uso de carreteras o caminos públicos, siempre que con ello se ocasiona su desgaste excepcional. GIANNINI<sup>60</sup> cita como ejemplo aquella regulación legal que existió en Italia (hasta fines de la década de los treinta) en virtud de la cual se imponía la obligación de pago a quienes como consecuencia del desarrollo de sus

---

<sup>60</sup> *Ibid.* Pág. 49.

actividades ocasionaren, con el tránsito de vehículos de tracción animal o mecánica, el desgaste excepcional de las carreteras públicas. Esto ponía en manifiesto la justificación específica del tributo (el mayor gasto público).

Esta noción en la actualidad evolucionó a la *depeaje*, institución difundida en gran parte de las legislaciones y a la que se le calificó generalmente como una subcategoría especial dentro de las contribuciones especiales (*contribuciones de peaje*), tal como lo serían las de mejoras<sup>61</sup>. Ahora, se insiste en que la calificación de cada hipótesis concreta es tremendamente problemática y requiere de un análisis detenido que comprenda los distintos elementos particulares. Así, no todo cobro por el uso de carreteras (peaje) conduce necesariamente a la noción de contribución especial, pudiendo bien constituir un impuesto (aún de carácter *especial*).

El análisis de este instituto (el peaje) ha generado profusas discusiones en doctrina comparada.

En primer término, no es absolutamente pacífico que se trate de una contribución especial, en efecto, hay doctrina que afirma se trataría más bien de una *tasa*. Sin embargo, esto se explicaría en la en exceso extensiva concepción de tasa que dichas doctrinas manejan, que incluyen bajo la

---

<sup>61</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo II. Págs. 879 y 886.

noción jurídicamente relevante de tasa la idea de *beneficio del usuario* del servicio, que en este supuesto se concretaría en un sentido lato en el aumento del gasto fiscal y además en eficiencias en el desplazamiento.

En segundo término, partiendo ya de la base común de que se trataría preferentemente de una contribución especial, no existe acuerdo si es que su fundamento es el *mayor gasto* incurrido por el Estado o si sería más bien el *beneficio especial* obtenido por el particular. Recordemos que –según se dijo- todo gasto público genera algún beneficio para los contribuyentes, sin embargo, en el contexto de contribuciones especiales el problema estriba en determinar si que se produce un beneficio tal que el mismo rompa la igualdad inicial entre gobernados, de lo que se deriva necesariamente que el beneficio debe ser mensurable de manera que puedan establecerse los límites en la fijación de su cuantía. Nosotros consideramos que el fundamento del peaje es lo primero (mayor gasto), para lo que consideramos la historia de la institución en derecho comparado que en sus inicios se justificaba nítidamente en el mayor gasto, relegando el posible beneficio que se produce para al usuario por el uso de caminos a un segundo plano. Finalmente, se considera para sustentar esta posición la mensurabilidad del gasto incurrido (lo que no se puede predicar respecto del beneficio concretado en el más eficiente desplazamiento). Nótese que se parte de la base de que ambos, especial beneficio para el usuario y mayor gasto para el

Estado, concurren, pero se le asigna mayor importancia a lo segundo por sobre lo primero.

No obstante nuestra postura, existe doctrina calificada, dentro de la que destaca de GIULIANI<sup>62</sup> por su cercanía y la transferibilidad de sus razonamientos a nuestra realidad jurídica, que se inclina a considerar como su fundamento el mayor beneficio obtenido. Sin embargo, se advierte de inmediato que el autor simplemente hace referencia genérica al beneficio, identificando como tal el aumento en el gasto público en que incurriría la administración por la utilización de las carreteras. En suma, depurando su planteamiento, se obtiene que el éste coincide en lo esencial con nuestra postura.

En otra línea de consideraciones, y como tercer problema en la calificación del peaje, puede ser que, considerando todos los elementos y factores relevantes que deben reunirse en concreto para extender la calificación de contribución especial, corresponda en lugar de ello la calificación preferente de *impuesto* en su utilización residual. Esto puesto que, según se dijo, una contribución para ser tal requiere concretar su fundamento jurídico en ciertos elementos objetivos, como serían –entre otros- que deba destinarse o afectarse lo recaudado con el tributo a un fin específico (que -bajo la segunda modalidad estudiada- sería solventar el gasto incurrido por la administración). Así, si es que lo recaudado a

---

<sup>62</sup>*Ibid.* Pág. 891.



propósito de un tributo formalizado en un peaje no se destina específicamente a un determinado fin (mantenimiento y reparación de carreteras) degeneraría en todo caso en un impuesto.

Finalmente, se introduce un problema adicional con la figura de la *concesión*. En definitiva, en estos casos se entrega a un privado la facultad de cobrar por el tránsito en carreteras, lo que, en visión de algunos, haría degenerar la institución en un *precio*. Creemos que esta última cuestión es discutible: podría, a contramano, afirmarse que el peaje siempre se impone en función de una relación de derecho público, sin perjuicio de que un privado actúe como *recaudador* del impuesto<sup>63</sup>.

\*Concretando nuestro pensamiento, diremos que en su concepción más comprensiva este tributo conocería un fundamento jurídico *dual*: primero, la *especial ventaja* obtenida por un particular; y segundo, el *mayor gasto* en que incurre el ente público producto de la actividad de un gobernado. Se trataría pues de un tributo que admite una doble configuración, según tenga como fundamento un beneficio especial o un mayor gasto.

---

<sup>63</sup>Ver al respecto fallo de Tribunal Constitucional de fecha 17 de mayo de 1994, en causa Rol N° 183.

Pero no todos admiten esta doble configuración. Hay quienes se limitan a considerar que las contribuciones de mejoras agotarían la noción de contribución especial, mientras que el resto de los gravámenes generalmente incluidos dentro de esta categoría no constituirían sino verdaderos impuestos. Se concibe así una visión tremendamente limitativa del tributo en estudio<sup>64</sup>.

Aún más, hay quienes niegan la existencia en absoluto de esta tercera categoría tributaria. No podría—bajo esta última visión— concebirse a las contribuciones especiales, aún en su expresión más limitativa, como un *tertium genus*<sup>65</sup>.

Sin embargo, la mayor parte de la doctrina adhiere en lo sustancial a la visión de GIANNINI por nosotros recogida, reconociendo el carácter autónomo de las contribuciones especiales como tercera categoría tributaria en su fase más comprensiva (en su doble configuración). Destaca dentro de

---

<sup>64</sup>En este sentido INGROSSO, TESORO, EINAUDI y GRIZIOTTI. Obras citadas por GIULIANI (Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Págs. 259 y 260).

<sup>65</sup>En este sentido BERLIRI, COCIVERA y SÁINZ DE BUJANDA. Obras citadas por GIULIANI (*Ibid.* Tomo II. Pág. 877). Además sumamos en esta postura a MASSONE (MASSONE PARODI, Pedro. *Op. cit.* Págs. 110-111).

esta visión GIULIANI<sup>66</sup>, quien incluye como subcategorías a las *contribuciones de peaje*, a las *contribuciones de seguridad social* y a las *contribuciones con fines de regulación económica y profesional*.

Para cerrar el análisis sobre las contribuciones especiales, cabe referirnos a un último asunto que para efectos de la presente investigación será de la mayor relevancia. Se trata del distingo entre *contribución especial*, de un lado, e *impuesto especial*<sup>67</sup>, del otro. Ambas figuras presentan diferencias esenciales y no pueden confundirse. Sin embargo, cierta doctrina, dentro la que destacamos a MASSONE<sup>68</sup> por su cercanía, no ha dudado en afirmar que la figura de la *contribución especial* se subsume en la del *impuesto especial*, sin que sea posible constatar diferencias esenciales que justifiquen su carácter y estatus de figura autónoma de la primera.

Expresa sobre el punto el autor citado, que noobstaría a su conclusión ni el hecho de que las contribuciones especiales sólo afecten a determinadas

---

<sup>66</sup>GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 260 y Tomo II. Págs. 879 y ss.

<sup>67</sup>Según entiende GIANNINI, el *impuesto especial* es aquél que grava a determinadas personas o que se afecta a determinados fines, sin observarse por ello alguna diferencia sustancial en su estructura jurídica con el impuesto. (GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 49)

<sup>68</sup>MASSONE PARODI, Pedro. *Loc. cit.*

personas, ni tampoco la constatación de que la obligación de pago no surja si es que la ventaja falta. Lo primero puesto que los impuestos resisten en su estructura el que sean dirigidos a determinadas categorías de personas (de ahí que surja –precisamente- la figura del *impuesto especial*). En cuanto a lo segundo, el hecho de que no se detone obligación si no se verifica en todo caso una ventaja para el obligado al pago, no hace sino modificar el *hecho generador* del tributo pero no afecta sustantivamente a su estructura jurídica. En definitiva -piensa MASSONE- la contribución especial no sería sino un impuesto cuyo presupuesto de hecho vendría siendo la ventaja especial del contribuyente (en lugar de la percepción de una renta como es regla general).

De nuestro lado, creemos que las críticas de MASSONE en realidad se traducen en una falla analítica tocante a la teoría general del tributo. Como se dijo antes al tratarse el impuesto<sup>69</sup>, no es privativo de esa figura (del impuesto) el que la obligación quede supeditada en su nacimiento a la verificación de un *hecho imponible*, siendo esta en realidad una característica estructural común a todas las categorías tributarias (impuesto, contribución especial y tasa).

---

<sup>69</sup>*Supra*. Págs. 18 y ss.

Lo cierto es que todas las figuras (impuesto, contribuciones especiales y tasas) requieren para el detono de la obligación de la realización del hecho imponible, que es el mecanismo a través del cual se concretan jurídicamente las previsiones contenidas en normas tributarias. Luego, que el hecho imponible reúna o no ciertos caracteres especiales llevan a calificación diferenciada *impuesto, contribución especial o tasa*.

De ahí que el argumento del autor sea inconducente por cuanto no viene sino a dar cuenta de algo –ambos- obvio y absolutamente indiscutido: nadie discute que la contribución especial en realidad responde a la estructura básica del tributo y requiere por ello de realización de un hecho gravado de contenido particular para el detono de la obligación. Sin embargo, eso no la acerca al impuesto como pretende el autor, al contrario, permite su diferenciación: el impuesto sería pues un tributo *cuyo hecho imponible* se vincula a alguna manifestación de capacidad contributiva; la contribución especial en cambio, sería un tributo *cuyo hecho imponible* se detona producto de una especial ventaja.

Por lo demás, pueden superarse las críticas expuestas si se considera el verdadero alcance que tiene la ventaja obtenida en la estructura de la contribución especial: la mayor ventaja obtenida no sólo viene a determinar

la obligación en su nacimiento, como entiende MASSONE, sino que además determina la obligación en términos de su *cuantía*. Determina pues su *fundamento* jurídico.

Nos dice GIANNINI al respecto<sup>70</sup>: “[---] constituye una figura del Derecho tributario distinta del impuesto, porque su fundamento jurídico no radica tan sólo en la sujeción a la potestad de imperio, sino también en la ventaja particular del contribuyente o en un gasto mayor del ente público provocado por aquél, de tal suerte que el débito no surge si falta la ventaja o si el gasto no es necesario, y su cuantía es precisamente proporcionada a la ventaja o el gasto.[---]”. Concordamos plenamente con el autor.

Nótese que en la parte final de la citase enuncian dos formas en que se concreta el *fundamento jurídico* de las contribuciones especiales.

Por un lado, se afirma que de no observarse efectivamente una ventaja para el contribuyente o un gasto para el ente público, no se detonaría en todo caso la obligación tributaria; y por otro, se establece que el fundamento de este tributo se concreta además en la determinación de su *quantum*, que en todo caso debe estar determinado por la medida de la ventaja obtenida o del gasto público en que incurre el Estado. Esto último,

---

<sup>70</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 49 y 50.

en términos de VALDÉS COSTA<sup>71</sup>, se traduce en una *doble limitación* de la cuantía del tributo: no podrá superar la ventaja obtenida por el contribuyente ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

Creemos que faltaría agregar además una tercera: el recaudo debe destinarse (afectarse) a un *fin* específico, que sería típicamente solventar el gasto fiscal incurrido, lo que importa además que una forma especial de contabilización dentro de las finanzas del Estado (debe incorporarse en un fondo especialmente afectado a este fin).

El artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID establece lo siguiente<sup>72</sup>:

“[---] Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.

---

<sup>71</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Pág. 179.

<sup>72</sup> GUILIANI FONROUGE, Carlos [et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 23.

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

La definición –creemos- recoge el concepto amplio de contribuciones especiales. En efecto, por un lado, se refiere a *obras públicas*, lo que conduce a la primera configuración de contribución especial por beneficios particulares, y, por otro, a *actividades estatales* en general, lo que podría llevar implícito la noción de mayor gasto público (segunda configuración estudiada). No obstante, se reconoce en seguida que es discutible esta lectura amplia de la norma, al punto que podría argumentarse que el término *beneficio* utilizado podría restringir el reconocimiento de la figura a su primera configuración, lo que podría atribuirse a la noción o concepto más difundido de contribución especial.

Los incisos restantes reconocen dos tipos específicos dentro del género de las contribuciones especiales, cuales son, las contribuciones de mejoras y las contribuciones de seguridad social.

Por otro lado, puede notarse que la norma estatuye claramente los tres elementos que concretizan el fundamento jurídico de las contribuciones especiales a que nos referíamos. Se establece que la obligación no nace si es que no se verifican los supuestos específicos que distinguen a esta categoría; que la medida de la obligación queda determinada por la ventaja o por el gasto incurrido –aunque esto se regula específicamente para contribuciones



de mejoras-; y además que el destino del recaudo no puede ser otro que solventar la obra realizada o el gasto incurrido, que funcionan como presupuesto del hecho gravado.

Finalmente, a propósito de la contribución de mejoras, la norma establece dos límites diversos al *quantum*: el gasto público incurrido, que importaría un límite total, y que sería el máximo a recaudar por el Estado por la imposición del tributo; mientras que la utilidad individual importaría un límite particular, de manera que impone el monto máximo con que se puede afectar a un solo individuo. Esto es a lo que VALDÉS COSTA se refiere como la *doble limitación* de la cuantía del tributo.

En suma, la norma –al igual que nosotros- recoge la concepción amplia del concepto en estudio (de GIANNINI), incorporando además ciertos elementos específicos estudiados.

Este concepto ha sido seguido en lo esencial en legislación comparada latinoamericana. El Código Tributario de Costa Rica, en su artículo 4, reproduce casi al pie de la letra el primer inciso del artículo 17 del Modelo con algunas modificaciones de menor entidad (se inserta una frase en virtud de la cual se da cuenta de que las obras o actividades financiadas podrían o no ejercerse en forma descentralizada, y omite los otros dos incisos). Lo mismo puede decirse del Código Tributario de Bolivia que reproduce en su artículo 12 el primer inciso del artículo 17 del Modelo pero incluyendo además una frase referente a las contribuciones de

seguridad social, las que el Modelo regula en otro inciso. El Código Tributario de Perú recoge la primera parte de la definición del artículo 17 pero suprime los dos incisos restantes.

El Código Tributario de Uruguay por su parte, aunque recoge en lo grueso el contenido de los tres incisos del artículo 17 del Modelo, incorpora ciertas modificaciones. En lo que se refiere al inciso primero, se refuerza la idea de *beneficio* que contiene la norma original y se completa con los términos [beneficio] *económico particular*, lo que permite arribar a la conclusión de que se estaría restringiendo el tributo a su primera configuración. El inciso segundo también se modifica, en términos que no hace ya alusión a *contribuciones de mejoras* sino que a *obras públicas* en general, estableciéndose a su respecto la regla del límite total y del límite individual a que se refería VALDÉS COSTA, lo que hace pensar que se amplía su aplicación respecto de la norma original contenida en el Modelo. Finalmente, se introduce un inciso tercero en que se hace referencia a contribuciones de seguridad social que no presenta modificaciones sustanciales respecto del Modelo.

Nota aparte merece el Código Fiscal de la Federación de México, que en su artículo 2 establece una definición tremendamente restrictiva del tributo en análisis, limitándose a reconociendo sólo la figura de la *contribución de mejoras* respecto de quienes se benefician de manera directa por obras públicas.

#### §4. Tasa

Finalmente, y siempre en miras a dar con la calificación correcta para el tributo objeto de la presente investigación, se procederá a examinarla categoría tributaria de *latasa*, quizás la más escabrosa de las tres categorías en examen.

Respecto de este tributo se han propuesto diversos conceptos, todos apuntando a establecer elementos diferenciadores con el *impuesto*, de un lado, y con el *precio*<sup>73</sup>, del otro. En efecto, el examen de este tipo de tributo siempre se ha planteado en términos de oponerlo o distanciarlo de estas dos figuras extremas.

#### I. La Tasa y el Impuesto

Se han propuesto varios criterios que apuntan a diferenciar ambas figuras. Sin embargo, como se verá, tan sólo uno de los postulados merece

---

<sup>73</sup> En este punto se introduce la figura del *precio público*, que algunos autores proponen como una figura limítrofe, ubicada entre el *precio privado* y la *tasa*. Así, GIANNINI habla de la siguiente progresión: precio privado; precio público; tasa; contribución especial; y, finalmente, impuesto. (GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 44)

El precio público, para quienes lo consideran una figura autónoma (GIANNINI), se diferenciaría del precio privado en cuanto a la forma de su fijación: no se determinaría en función del mercado “[---] sino teniendo en cuenta la ventaja general resultante de una posible mayor difusión del servicio o de otras exigencias de interés público. [---]” (*Ibid.*)

un análisis detenido (nos referimos al criterio de vinculación a *servicios divisibles*) por cuanto llega a ser por lo menos parcialmente correcto, mientras que los restantes son fácilmente descartables.

En este entendido, proponemos un análisis que se focalizará preferentemente en el postulado que, aún cuando no queda exento de críticas, establece a lo menos un criterio de diferenciación válido en lo que respecta a los elementos materiales que se observan en una y otra categoría. Este postulado será el punto de partida del cual se llegará al criterio de diferenciación que nos parece más adecuado.

En lo que sigue se pasan a analizar los criterios de diferenciación de mayor incidencia que se han dado a conocer en doctrina comparada.

a) En un primer orden de ideas, se ha dicho que la diferencia esencial entre la tasa y el impuesto se encuentra en que la primera está supeditada a la prestación de un servicio que debe en todo caso ser *en favor* del interesado, esto es, que debe reportarle alguna *utilidad*.

En esta vertiente podemos enlistar a BERLIRI<sup>74</sup> y a MASSONE<sup>75</sup>.

---

<sup>74</sup>BERLIRI, Antonio. 1952. *Principi di Diritto Tributario. Milano. Dott. A. Giuffrè Editore. Volumen I.* Págs. 304 y ss.

<sup>75</sup>MASSONE, Pedro. *Op. cit.* Págs. 114 y 117.

Desechamos esta teoría por cuanto el concepto jurídicamente relevante de tasa resiste su detono por casos en que no existe beneficio aparejado en absoluto, como ocurre por ejemplo en tasas debidas por la aplicación de la ley penal o en que el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que éste debe pagar una cantidad por el beneficio de la remisión de la traba, ambos ejemplos de GIANNINI ampliamente comentados en doctrina<sup>76</sup>. Estos son casos en que habiéndose involucrado la actividad *jurisdiccionalo administrativa* del Estado, ámbito en que es indiscutido en doctrina la calificación de *tasa* para los cobros asociados<sup>77</sup>, no se observa beneficio particular en absoluto.

La conclusión anterior no resulta extraña siendo que el beneficio o ventaja obtenida por el particular es el fundamento de una especie tributaria diversa (la contribución especial). En este entendido, el beneficio que pueda reportarle la actividad estatal al obligado es meramente accidental, una consecuencia deseable inclusive, pero no es determinante. La tasa responde a las necesidades públicas y colectivas y no a las individuales, fundamento

---

<sup>76</sup>GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 51. Ver además en el mismo sentido: GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 258. y Tomo II. Pág. 864.

<sup>77</sup>Como se verá, no existe discusión en doctrina sobre el carácter de tasas de aquellos cobros que se adscriben a la actividad *jurisdiccional o administrativa* del Estado.

que no se altera en lo absoluto por su concreción en servicios particularizados respecto de contribuyentes determinados, quienes no por ello tienen *derecho* a obtener un beneficio.

b) Se ha afirmado también que la tasa es producto de una relación *espontánea* y que ello permitiría diferenciarla del impuesto. Esto parte del análisis de ciertas hipótesis específicas en que la tasa se detonaría como consecuencia de un acto *espontáneo* del contribuyente (v.gr. tasas cobradas por certificar ciertos documentos).

En defensa de esta teoría se pueden consultar nuevamente los autores antes criticados (BERLIRI<sup>78</sup> y MASSONE<sup>79</sup>). Enlistamos además a DUVERGER<sup>80</sup>, quien ha afirmado que la una de las notas distintivas de la tasa respecto del impuesto es precisamente que la tasa es de carácter *facultativa y noobligatoria* (como el impuesto).

De nuestra parte estimamos que la *demanda* (en términos de GIANNINI) de la prestación estatal por parte de un particular no es esencial para efectos de delimitar el concepto jurídicamente relevante de tasa,

---

<sup>78</sup> BERLIRI, Antonio. *Loc. cit.*

<sup>79</sup> MASSONE, Pedro. *Op. cit.* Págs. 114 y 115.

<sup>80</sup> DUVERGER, Maurice. 1960. *Instituciones Financieras. Paris. Presses Universitaires de France.* Pág. 85.

pudiendo remunerarse de esta manera servicios de demanda obligatoria (en que la demanda adquiere un estatus meramente formal) así como servicios que el ente público desarrolla de oficio<sup>81</sup>. Esta es razón suficiente para desechar la posición de los autores analizados.

Pero ahondando más en el análisis, se puede afirmar que no existirían diferencias relevantes entre impuesto y tasa en lo que toca a su estructura jurídica básica, lo que debe llevarnos forzosamente a desechar la teoría que se examina. Lo cierto es que una vez que se verifica completamente el presupuesto de hecho que detona el tributo (sea impuesto, contribución especial o tasa), el cumplimiento de la obligación patrimonial impuesta se vuelve absolutamente obligatorio y exigible en función del poder de imperio del Estado<sup>82</sup>.

VALDÉS COSTA<sup>83</sup> acusa una confusión en las doctrinas de BERLIRI y DUVERGER que explicaría sus postulados erróneos. Considera el autor que el correcto análisis exige diferenciar entre dos elementos independientes: la modalidad con que se organiza el servicio (si se presta de

---

<sup>81</sup> GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

<sup>82</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero. Op. cit.* Tomo I. Pág. 258 y en Tomo II. Pág. 865.

<sup>83</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Pág. 157.

oficio o por demanda particular) y la fuente de la obligación (la ley o el consentimiento del obligado), siendo que el primer elemento no puede influir sobre el segundo, que sólo y exclusivamente depende de la potestad del Estado de imponer tributos a cargo de quienes dan lugar al funcionamiento de servicios públicos. Al parecer del autor, BERLIRI y DUVERGER confunden ambos niveles de análisis, lo que los lleva a afirmar erróneamente que la tasa es *voluntaria* o *facultativa*. VALDÉS COSTA estima que no debe importar si es que el servicio se desarrolla previo requerimiento voluntario del contribuyente o de oficio de parte de la administración para efectos de zanjar la obligatoriedad de la tasa, puesto que una vez activada la maquinaria administrativa que pone en marcha el servicio, la obligación de pago surge de la ley por la configuración del hecho gravado, resultándole voluntad del particular, respecto de este segundo aspecto, absolutamente inoperante. La voluntad (en sentido amplio) del particular cuando mucho tiene como efecto el provocar el funcionamiento del servicio, respecto de aquellos servicios que no se prestan de oficio; sin embargo, la existencia de la obligación –su fuente– sólo depende de lo que dispone la ley. Dicho de otro modo, lo único que puede ser facultativo es la utilización del servicio, esto es, su puesta en



marcha, pero esta constatación no alcanza a la fuente de la obligación una vez ya verificada la utilización o demanda del servicio, que sigue siendo la ley. En este entendido, dice el autor, muchos impuestos tienen como presupuesto de hecho un hecho voluntario del contribuyente (v.gr. impuestos al consumo), sin que ello -naturalmente- altere su calificación ni su obligatoriedad.

c) Se ha dicho finalmente, que el elemento que finca la diferencia entre tasa e impuesto sería que la primera se vincula con la prestación efectuada por el Estado en favor de particulares determinados de aquellos servicios denominados *divisibles*<sup>84</sup>. Se trataría pues, de un tributo *vinculado* calificable como una *retribución o contraprestación* por el servicio estatal recibido.

---

<sup>84</sup>VALDÉS COSTA afirma que la *divisibilidad* se refiere a: “[---] la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones. [---]” (*Ibid.* Pág. 145)

En esta línea de consideraciones el autor GARCÍA BELSUNCE distingue entre dos tipos de necesidades: las necesidades indivisibles, que son generales y no pueden atribuirse a un sujeto determinado ni medirse en relación a éste; y las necesidades divisibles, que se pueden vincular y cuantificar respecto de un sujeto determinado. (GARCÍA BELSUNCE, Horacio. 1996. Impuestos y Tasas Municipales. El Monto de la Tasa. El Derecho, T. 169. Pág. 592. Obra citada por LUNA REQUENA. (LUNA REQUENA, Álvaro. Inaplicabilidad del Principio de Capacidad Contributiva a las Tasas. [en línea] <<http://www.lf-abogados.com/lf/publicaciones.html>> [consulta 15 de enero de 2013]. Pág. 4.))

La referencia a *servicios divisibles* como parte integrante del hecho imponible de las tasas abunda en doctrina, pudiendo citarse en este sentido- entre muchos otros- a LUNA REQUENA<sup>85</sup>,JARACH<sup>86</sup>,SAINZ DE BUJANDA<sup>87</sup>, GIANNINI<sup>88</sup>, GIULIANI<sup>89</sup> y VALDÉS COSTA<sup>90</sup>. Sin embargo -según se verá- no es pacífico el alcance que se desprende de dicha vinculación (con servicios divisibles).

En efecto, no obstante se reconoce desde ya la validez de este criterio, se anota en seguida –siguiendo a GIULIANI<sup>91</sup> y también a GIANNINI<sup>92</sup>- que la *divisibilidad* del servicio prestado no tendría el alcance pretendido por algunos<sup>93</sup> sino que cuando mucho serviría para diferenciar las

---

<sup>85</sup> LUNA REQUENA, **Álvaro**. *Ibid. passim*.

<sup>86</sup> JARACH, **Dino**. 1983. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires. Editorial Cantagallo. Págs. 235 y ss.

<sup>87</sup> SAINZ DE BUJANDA, **Fernando**. 1987. *Lecciones de Derecho Financiero*. Quinta Edición. Madrid. Facultad de Derecho, Universidad Complutense. Págs. 159 y ss.

<sup>88</sup> GIANNINI, **A.D.** *Op. cit.* Págs. 50 y 51.

<sup>89</sup> GIULIANI FONROUGE, **Carlos**. *Derecho Financiero. Op. cit.* Tomo II. Pág. 862.

<sup>90</sup> VALDÉS COSTA, **Ramón**. *Loc. cit.*

<sup>91</sup> GIULIANI FONROUGE, **Carlos**. *Derecho Financiero. Loc. cit.*

<sup>92</sup> GIANNINI, **A.D.** *Loc. cit.*

<sup>93</sup> Destacamos en esta línea al autor LUNA REQUENA, quien considera que la vinculación con servicios divisibles extiende el fundamento jurídico del tributo, al punto que “[---] la base imponible de la tasa debe imperativamente atender al costo del servicio descrito en su hecho imponible (abarcando costos directos e indirectos), excluyendo de raíz toda alusión a índices de capacidad contributiva, salvo para eximir

circunstancias en las que aplica el tributo, no alcanzando en forma esencial su configuración jurídica: ambos, tasa e impuesto, conocen como *fundamento jurídico* único y suficiente el poder tributario del Estado.

En efecto, no se observa respecto de la tasa un diferente *fundamento* jurídico en tanto la vinculación con servicios divisibles no tiene incidencia en la extensión de la obligación, la que no queda alcanzada por ello a un límite máximo en su cuantía (al *costo* del servicio) como condición de su asimilación a esta especie dentro del género de los tributos. En este punto se pone de manifiesto una diferencia palpable entre tasa y contribución especial: en la segunda la ventaja o beneficio especial es el *fundamento*, en tanto alcance y medida, de la obligación jurídica.

Siguiendo a GIANNINI<sup>94</sup>:

“[---] La distinción jurídica entre tasas e impuestos, aunque pueda coincidir en el resultado con la distinción financiera, no puede utilizar sino parcialmente los elementos materiales de esta última. Por un lado, en efecto, el nexo entre el impuesto y la categoría de los servicios públicos llamados indivisibles ha perdido hoy relieve para la formulación precisa del concepto jurídico de impuesto, cuya individualización sólo requiere, como elemento mínimo y suficiente, que aquél se destine a procurar un ingreso al Estado;

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: o liberar de su pago a quienes carecen de la misma. [---]” (LUNA REQUENA, Álvaro. *Op. cit.* Pág. 8)

<sup>94</sup>GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

por otra parte, si la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante, no es en razón a que el producto de las tasas se destine o sirva efectivamente para cubrir el coste de los propios servicios, sino tan sólo en cuanto la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente. [---]”

El autor diferencia nítidamente los campos de análisis involucrados, separando la distinción de carácter financiera de la propia de la disciplina jurídica, y estableciendo luego la relación que media entre ambas. Se refiere luego al nexo que se postula –primero- entre servicios *indivisibles* e impuestos, y -segundo- entre servicios *divisibles* y tasas. Da cuenta que si bien esta distinción que propone la ciencia de las finanzas puede resultar no ser del todo incompatible con la distinción jurídica, ello no se traduce en que la diferencia en este último plano pueda fundarse sin más en los elementos de la primera. En función de esta diferenciación de los campos de análisis involucrados, propone luego que ambas vinculaciones de índole financiera perdieron mucho campo en el plano jurídico, constatando finalmente que la relación entre servicios divisibles y tasas no tiene relevancia jurídica sino para establecer las circunstancias específicas en que

se aplica el tributo (modalidad específica de imposición), pero no viene a limitar la cuantía de la obligación al coste del servicio -como sugiere la ciencia de las finanzas- ni tampoco determina la destinación específica del importe.

Utilizar la vinculación con servicios divisibles para determinar el *fundamento jurídico* de la tasa importa una sobrevaloración de aquel elemento: a nuestro entender, la vinculación con este tipo de servicios posibilitaría a lo sumo construir una regla *de prudencia* en su cuantificación. El hecho de que se esté prestando un servicio de los que interesan particularmente al obligado al pago del tributo -de aquellos denominados divisibles- permite fijar algún criterio de *razonabilidad* en su aplicación, considerando para ello el coste del servicio en cada caso particular<sup>95</sup>, pero dicha constatación no alcanza a la obligación tributaria (en su cuantía): no establece un límite absoluto en su fijación. Se trata de una herramienta de valoración que podría tener en cuenta el legislador, quedando a su mero

---

<sup>95</sup>Se ha afirmado por la doctrina que las tasas deberían respetar una *debidarazonabilidad* o *razonable equivalencia* (VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Pág. 161.). Con este fin, se ha sostenido que el principal factor a considerar (sino el único válido) sería el costo del servicio prestado por el Estado al particular.

arbitrio decidir por este criterio u otro diverso que entre en consideraciones administrativas, políticas o sociales.

Creemos que se incurre un error cuando se pretende justificar nuestra postura en función del *principio de capacidad contributiva* como la han hecho algunos<sup>96</sup>: se ha afirmado que el género de los *tributos* incorpora la noción de *capacidad contributiva* como fundamento, y que de esto se derivaría que la tasa, como especie dentro de este género, debería en todo caso también considerarla como propia. En estos términos, la tasa no podría jamás estar alcanzada –limitada- por el costo del servicio, puesto que esto le atribuiría un cariz *sinalagmático* impropio del género de los tributos dentro de los ingresos públicos, que en todo caso, por estar siempre informados por el principio de capacidad contributiva, deberían perseguir una finalidad *contributiva* y jamás *retributiva*.

Esta postura incurre en la falta de suponer como premisa, elevada al nivel de axioma, que el *tributo* como género incorpora como fundamento la noción de capacidad contributiva y que, derivado de ello, no puede en caso alguno dar lugar, el género ni tampoco sus especies, a relaciones sinalagmáticas o de carácter retributivo. Por nuestra parte, consideramos que la tasa como especie sí puede responder a una estructura retributiva, sin

---

<sup>96</sup>Para un mayor análisis de estas posturas consultar a LUNA REQUENA (LUNA REQUENA, Álvaro.*Op. cit.*)

perjuicio de que ello no importe una limitación absoluta, pudiendo también incorporar criterios contributivos o de cualquier otra índole.

Sin embargo, se reconoce en seguida que este es el criterio que mejor se aviene a la naturaleza del tributo<sup>97</sup>, al grado que sirve incluso para dirimir la naturaleza del importe en *casosdudosos*<sup>98</sup>. Convenimos además en que aún cuando el legislador pueda optar por otros criterios distintos del coste del servicio (*v.gr.* de índole financiero administrativos, sociales u otros) e incluso combinar éste y el de *capacidad contributiva*, en ningún caso podría optar por fijar su cuantía única y exclusivamente en atención al último criterio (de capacidad contributiva): eso degeneraría su naturaleza y lo llevaría definitivamente al plano del impuesto.

De lo último dicho se obtiene que va implícita en nuestra postura la idea de que se acepta una mínima conexión entre base imponible y hecho

---

<sup>97</sup>En cuanto al punto específico en análisis concluye GIANNINI: “[---] La cuantía de la tasa, como la de cualquier otro tributo, aparece fijada en la ley tomando normalmente por base el criterio económico-financiero de reparto del costo del servicio entre todos los sujetos a quienes el propio servicio interesa más especialmente; pero también se fija aquella con frecuencia mediante el empleo de criterios políticos, sociales, de conveniencia administrativa o de otra naturaleza. Es claro que la adopción de uno u otro criterio se abandona al prudente arbitrio del legislador y que, por consiguiente, no constituye un dato jurídico que pueda ser utilizado, al menos directamente, para la determinación del concepto de tasa. [---]”(GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 52.)

<sup>98</sup>Terminología usada por GIANNINI, se volverá en seguida sobre el punto.

gravado, al punto que si la base imponible se desliga más allá de lo razonable del contenido económico del hecho imponible, se terminaría desnaturalizando por ello el tributo.

De un lado, se acepta que la capacidad contributiva es criterio relevante, sino exclusivo, para la determinar la base imponible del impuesto. No parece correcto negar que esta sea una de las notas particulares del impuesto como especie.

Del otro, se observa una palpable cercanía entre la tasa y el costo del servicio organizado, sin embargo, esto no pone un límite *absoluto*: es posible que se eche mano además a otros criterios, incluso al de capacidad económica o contributiva, sin que deba seguirse de ello que la tasa degenera en impuesto. Es aquí en que se concentra el *quid* del asunto: resulta aceptable pues que se estime un margen de *utilidad* por sobre el coste del servicio, lo que puede resultar de aplicación de una mixtura de criterios (por ejemplo, el de costo del servicio y el de capacidad contributiva) o de la aplicación pura de criterios distintos al costo del servicio. Lo que no resulta aceptable a nuestro parecer, es que la tasa considere la capacidad económica como criterio *primigenio* de medición del hecho imponible.



No puede ocurrir que la tasa suba su cuantía a un nivel tal – considerando para ello un índice de capacidad económica del contribuyente- que se deforme su estructura y se pierda toda armonía entre el contenido económico del hecho gravado y su base imponible, convirtiéndose por ello en un tributo que pase a gravar puramente la capacidad contributiva, pues en este caso extremo, en que se pierde toda *razonabilidad* en el empleo de la capacidad contributiva como indicador, se desnaturaliza y transforma la tasa, y deviene la misma en impuesto.

Parece acertado lo que afirma el autor GARCÍA BELSUNCE<sup>99</sup>, quien considera viable aplicar el principio de capacidad contributiva a las tasas siempre que se respeten ciertos límites *razonables*, que de transgredirse harían en todo caso que la tasa pierda su naturaleza y morfe a otra figura (a la de impuesto).

A esto es a lo que se refería también GIANNINI<sup>100</sup> cuando afirmaba que la cuantía del tributo adquiriría importancia en ciertos *casos dudosos*, en los cuales de alguna forma se yuxtaponen concurren los presupuestos de hecho de ambas categorías, impuesto y tasa. El autor proponía como

---

<sup>99</sup>GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Op. cit.* Pág. 14: lo cita y comenta LUNA REQUENA en su obra ya citada (LUNA REQUENA, Álvaro. *Op. cit.* Pág. 16)

<sup>100</sup>GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 53.

ejemplo el caso de ciertas inscripciones para transferencia de bienes, en que se cobraba un importe por el ente público encargado de llevar el registro público de transferencias. En esta hipótesis se podría bien estar gravando la circulación de riqueza como manifestación de *capacidad contributiva*, o bien, la inscripción en registros públicos como un *servicio* desarrollado en favor del solicitante. Constata el autor que la solución pasaría por buscar por medio de la cuantía del importe un indicio de cual es la categoría tributaria que predomina a ojos del legislador: de forma que si el monto se eleva muy por sobre el costo del servicio, debería considerarse que se trata preferentemente de un impuesto. Sin embargo advierte el autor<sup>101</sup>: “[---] Como puede verse, no es la cuantía del tributo en sí misma considerada, sino el predominio del presupuesto de hecho del impuesto –lo que se pone aún más claramente de relieve en algunas aplicaciones legales de estos tributos- lo que constituye el elemento decisivo para su inclusión entre los impuestos. [---]”.

Notamos que GIANNINI introduce un nuevo matiz al asunto: la cuantía del importe es relevante sólo en *casos dudosos*, en que convergen en algún grado los elementos de una y otra categoría. De ahí que por regla general sea irrelevante atender a la cuantía del importe para establecer la

---

<sup>101</sup> *Ibid.*

naturaleza tributaria de la obligación. En estos términos, sólo cuando se toma en consideración algún índice de la capacidad económica del contribuyente para medir el importe-lo que haría converger el supuesto del impuesto-es que podría generarse algún problema interpretativo; sólo en estas circunstancias podría concebirse un *caso dudoso*. Más, si se presta un servicio y se fija su cuantía sin considerar para ello ningún elemento que sea indicativo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, no debería ponerse en duda la naturaleza del tributo, aún cuando el monto se fije en base a criterios que poco tengan que ver con el costo del servicio organizado y se eleve mucho por sobre dicho costo. No es pues la cuantía en sí el asunto sino lo que se consideró para llegar a ésta.

Lo que se quiere decirse puede resumir en que nos resulta extremadamente difícil aceptar que una tasa considere para el cálculo de su base imponible única y exclusivamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo sin degenerar por ello en un impuesto.

Sin embargo, puede ser que converjan ambos criterios –el de capacidad contributiva y el de costo-, sin que por ello la tasa degeneren en impuesto. Piénsese -por ejemplo- en una norma hipotética que utilice la capacidad contributiva del contribuyente no como criterio *primigenio* de

medición del hecho gravado sino que en su fase de aplicación *exentiva*<sup>102</sup>, es decir, que exima del pago de la tasa a quienes no dispongan de la mínima capacidad económica para satisfacer el importe. En este caso el valor de la tasa para el usuario general se calcularía rigurosamente en función del costo del servicio, sin embargo, sólo respecto de aquellos contribuyentes que no dispongan de la solvencia económica mínima, se eximiría de su pago. Se trata de una hipótesis de aplicación mixta de criterios de cuantificación<sup>103</sup>.

Podría ser además que la fijación del monto de una tasa dependiera en su base fija del costo del servicio, sin perjuicio de que se incluyera un margen porcentual de recargo (utilidad) variable y por tramos sobre dicho valor base, cuya aplicación dependiera del tramo de ingresos en que se encuadre el contribuyente, partiendo dicho recargo desde el 0%. Sería nuevamente una hipótesis de aplicación mixta de criterios<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup>Término acuñado por ACOSTA. Lo cita y comenta LUNA REQUENA en su obra ya citada (**LUNA REQUENA, Álvaro**. *Op. cit.* Pág. 10).

<sup>103</sup>Trabajemos sobre el ejemplo de GIANNINI: supongamos una norma que disponga que la transferencia de bienes inmuebles, valorados en el acto de transferencia bajo cierto valor (*v.gr.* inmuebles con valor igual o inferior a 20 millones de pesos), no deba enterar pago alguno por su inscripción. En estos casos, siendo el valor del inmueble un índice de capacidad contributiva, se construye una regla *exentiva* considerando dicha manifestación de riqueza.

<sup>104</sup>Volviendo al ejemplo de GIANNINI: supongamos ahora que la norma disponga que la transferencia de bienes inmuebles quede afecta a un margen por sobre el costo del servicio de inscripción -calculado

Puede ser finalmente que el legislador no opte por ninguno de los dos criterios –capacidad contributiva ni costo del servicio-, y atienda a otro tipo de consideraciones: criterios sociales, de índole financiero administrativos, etc. Esto ocurriría siempre que la tasa se fije sin atender en lo absoluto a su costo (se cobre un monto que en todo caso supere a dicho costo) y cuando no se disponga tampoco de ningún índice de capacidad contributiva del contribuyente para su cálculo<sup>105</sup>, en términos que no podría justificarse en esto último el monto del importe. En estos casos, siguiendo a GIANNINI, no sería jamás relevante la cuantía como elemento de configuración jurídica puesto que no concurrirían los supuestos del impuesto.

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: sobre el coste- (al que llamaremos *valor base*), que vaya de tramos del 0% al 50% (5 tramos), cuya aplicación dependa del valor del inmueble transferido, siendo 0% para inmuebles con valor igual o inferior a 20 millones y quedando en el tramo máximo las transferencias de aquellos inmuebles que superen los 150 millones.

<sup>105</sup> Debemos tener en consideración que esta será la regla general: la demanda de servicios casi nunca involucra un acto que manifestación de capacidad contributiva por parte del obligado que dé pie a utilizar esta misma como índice para el cálculo del impuesto. Piénsese, por ejemplo, en permisos para utilización de bienes públicos, cuyos importes han sido asimilados a tasas por la doctrina (ver al respecto QUERALT en su obra ya citada [QUERALT, Juan Martín [et al]. *Op. cit.* Pág. 77]) o el cobro por servicios de certificación o inscripción de ciertos actos (*v.gr.* inscripción de matrimonio) o en ciertas autorizaciones y permisos (*v.gr.* licencias de conducir), en que el Estado exige el pago de un tributo por sus actuaciones (en sentido amplio) relativas a ciertos contribuyentes determinados, y en que el contribuyente no pone de manifiesto ninguna manifestación de capacidad contributiva.

\*Concretando nuestro pensamiento, se podría decir –siguiendo a GIANNINI- que el elemento diferenciador entre la tasa y el impuesto se encuentra en la modalidad específica de imposición bajo la que actúa cada especie de tributo: el impuesto se vincula a un supuesto de hecho que se considera una manifestación, ya sea directa o indirecta, de *capacidad contributiva*, limitándose a la persona afectada por el tributo y su esfera de actividad, sin relación alguna con una actividad determinada del Estado; por su lado, la tasa actúa sobre un presupuesto especial y que se adscribe a la *actuación del Estado* que interesa a un contribuyente determinado por cuanto le afecta particular e individualmente.

Fuera de la antes anotada, no existen diferencias relevantes entre el impuesto y la tasa: los dos se justifican única y suficientemente en el poder tributario del Estado y funcionan de la misma manera; tienen pues igual fundamento jurídico. La particularidad referida en lo que respecta al presupuesto de hecho de la tasa no tiene incidencia alguna respecto de esta conclusión por cuanto no determina la obligación tributaria, ya sea en atención a la cuantía (límite máximo) o a la destinación del recaudo, como sí ocurría con las contribuciones especiales.

Se concluye entonces que la intentada vinculación entre tasa y servicios divisibles no se da en el nivel pretendido: esta conexión con servicios divisibles –importada desde la disciplina de las finanzas– simplemente viene a establecer un elemento material de distinción que –insistimos–, salvo delimitar la modalidad específica de imposición, no tiene mayor incidencia en el plano de la configuración jurídica del tributo.

Finalmente, en lo que respecta a la cuantía del tributo, si bien la vinculación con servicios divisibles posibilita construir alguna regla de prudencia en su cuantificación atendiendo para ello al *costo* del servicio prestado, debe tenerse en consideración que el legislador puede optar por alguna regla diversa de valoración, mediante el empleo de criterios administrativos, sociales o de cualquier otra índole, sin que por ello degeneren el instituto en uno diverso (en un impuesto).

Sin embargo, esto debe aceptarse dentro de un margen de razonabilidad que resguarde la relación de armonía mínima que debe mediar entre el hecho gravado y su base imponible, en cuanto el contenido económico del primero informa en todo caso al segundo. En este entendido, si bien pueden concurrir en su aplicación los criterios de capacidad económica y el del costo del servicio, creemos que no puede aceptarse la

fijación del monto del importe atendiendo para ello sólo al primero, por cuanto esto desfiguraría la naturaleza y terminaría por afectar la configuración jurídica de la tasa.

El artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID<sup>106</sup>—norma que más adelante examinaremos en detalle— reafirma en lo esencial el concepto de tasa por nosotros propuesto.

Como primera cuestión relevante, en los comentarios a la norma se dice que se habría prescindido deliberadamente para su elaboración de los elementos *ventaja obtenida* por la prestación del servicio y a su *demanda voluntaria*, por considerarse que éstos no son esenciales para esta especie tributaria.

En los comentarios se expresa además que la *divisibilidad* de los servicios organizados es el distintivo de su hecho generador por cuanto desplaza su detono a propósito de servicios no susceptibles de prestaciones individualizadas. El Modelo OEA/BID, siguiendo la doctrina de VALDÉS COSTA que luego examinaremos en detalle, considera también que el *destino* del producto de la tasa debe ser el financiamiento del servicio mismo (nosotros disentimos en cuanto a este último punto). En contra de

---

<sup>106</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos**[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 21.



esta doctrina, el Modelo CIAT<sup>107</sup> suprime intencionadamente esta referencia por considerar que el *destino* del recaudo no es una exigencia de este tipo tributario (se vuelve sobre este análisis más adelante).

Finalmente, el artículo 16 del Modelo OEA/BID no considera el criterio de *strictaequivalencia* al costo del servicio como parte integrante de la definición de tasa. En los comentarios<sup>108</sup> se dice que la omisión en este sentido fue deliberada y que se debe a que el criterio de adecuación al costo del servicio no goza actualmente de suficiente reconocimiento doctrinario.

## II. La Tasa y el Precio

En lo que respecta al elemento que permitiría distanciar la tasa y el *precio*, también se han planteado diversos criterios, todos intentando solventar la principal dificultad en esta segunda diferenciación, cual es, que en realidad no existiría una diferencia observable en el *plano material* entre ambos. Desde la perspectiva de sus componentes materiales los dos se presentan absolutamente idénticos: se detecta en ambos una actividad del Estado que afecta particularmente a un gobernado y una

---

<sup>107</sup> Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. Segunda Versión del año 2006. Pág. 11.

<sup>108</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos**[et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit. Ibid.* Pág. 20.

obligación de este último hacia la administración derivada del servicio prestado.

Se presenta así esta segunda diferenciación en un plano opuesto en relación a la primera apuntada (entre tasa e impuesto). En lo que importaba a la primera distinción, el problema era dar con una diferencia sustancial desde el punto de vista jurídico, siendo que los criterios empleados tradicionalmente atendían a consideraciones financieras que no tenían mayor incidencia en la presentación jurídica del instituto. Así, aunque ambos (tasa e impuesto) se podían distanciar fácilmente en atención a sus elementos materiales, partiendo de la base de una distinción propia de la ciencia financiera que se traslada al plano jurídico, no resultaba dicha consideración esencial para la determinación de la obligación tributaria.

En cambio, en lo que respecta a esta segunda diferenciación (entre tasa y precio) el problema es justo el inverso: no hay ninguna duda de que media entre ambos una esencial diferencia desde el punto de vista jurídico (la tasa pertenece a la categoría del tributo; el precio no), sin embargo, no es clara la distinción en plano de lo material puesto que ambos presentan igual fisonomía. De ahí que GIANNINI advierta: “[---] Lo cierto es que no existe, en mi opinión, un elemento material de diferenciación al que pueda atribuirse una

influencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de las relaciones en cuestión. [---]”<sup>109</sup>.

Enterado el lector de la dificultad esencial a que se enfrenta todo quien busque dilucidar algún criterio de diferenciación, a continuación se exponen y analizan los de mayor propagación en doctrina comparada.

a) En primer término, y siendo una de las pocas teorías que se esfuerza por establecer alguna diferencia en el plano material entre tasa y precio, se ha postulado que la diferencia relevante entre ambos radicaría en que mientras la tasa se limita a solventar o cubrir el *costo* del servicio prestado, el precio persigue además la percepción de un *margen de utilidad* o beneficio pecuniario. En suma, se propone que la diferencia entre ambos radicaría en la forma en que se determina el *quantum* de cada uno: la tasa debería resguardar una *razonable equivalencia* con el coste del servicio; el precio incluiría además un margen de utilidad por sobre el costo del servicio.

Esta es la postura de EINAUDI<sup>110</sup>.

Se observa inmediatamente que el criterio apuntado, de interés eminentemente financiero, incurre en el vicio que se advertía en el apartado

---

<sup>109</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 58 y 59.

<sup>110</sup> Autor comentado por GIANNINI en su obra ya citada (*Ibid.* Pág. 57.). Ver además: GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 259 y en Tomo II. Pág. 866.

anterior cuando se analizaba la supuesta conexión entre tasas y servicios divisibles: se eleva la distinción que atiende a los elementos materiales de cada relación a un nivel tal, que se cree pasa a determinar la configuración jurídica de una obligación. Esto es inaceptable y obedece a una defectuosa metodología que no diferencia entre los dos campos de análisis propuestos. Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurría cuando se analizaban los servicios divisibles, en este caso no sólo se ha elevado un criterio de distinción material a un nivel impropio sino que además aún, se formula un criterio derechamente errado en el plano jurídico.

Se derrumba la postura en análisis si es que se considera -según se venía diciendo- que del costo del servicio no se deriva una limitación absoluta al *quantum* de la tasa, por lo que difícilmente podría servir para diferenciar a este tributo de algún otro instituto de diversa naturaleza (de derecho privado). Es perfectamente aceptable que una tasa contemple *a priori* una erogación patrimonial del obligado por sobre el costo efectivo del servicio prestado, buscando con ello algún margen de utilidad para el Estado, sin que por ello degeneren la tasa cobrada en un tributo diferente ni menos en un precio privado. La cuantía del importe, según se dijo, puede fijarse por el legislador en función de diversos criterios, lo que en todo caso

escapa al espectro de consideraciones jurídicas y no tendrá como correlato el afectar o alcanzar la naturaleza jurídica misma del tributo<sup>111</sup>.

Y a la inversa, si se observan aquellas hipótesis en que la cuantía del *precio* es fijada por el simple acuerdo entre partes, más dudoso todavía resultaría el criterio apuntado, en tanto importaría admitir que de la sola voluntad de los contratantes depende la naturaleza de la relación (de derecho público o privado). En términos GIANNINI<sup>112</sup>:

“[---] No parece que pueda aceptarse semejante criterio, ya que es intuitivo que el carácter de una relación jurídica no puede cambiar por el simple hecho de que varíe la remuneración debida por la prestación del servicio, aunque no haya experimentado variación su regulación legal. Sería necesario admitir, para ser consecuentes con esta doctrina, que una misma relación pueda pasar de un campo a otro del Derecho, aunque esté regulada por idénticas normas, según que el Estado establezca un precio mayor o menor, lo que puede depender de una serie de circunstancias contingentes sin referencia alguna a un principio teórico, que las exigencias prácticas pueden inducir a no respetar. [---]”.

No es aceptable afirmar que la naturaleza jurídica de una relación, de derecho público o privado, dependa de un elemento tan antojadizo como la

---

<sup>111</sup> Salvo en *casos dudosos* en que concurren los presupuestos del impuesto (*Supra*. Págs. 60 y ss.).

<sup>112</sup> GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

cuantía del precio cargado por un servicio: el análisis relevante no puede dejar de considerar la naturaleza y alcance de las normas que la regulan.

**b)** Se ha postulado que la tasa se diferencia del precio por el carácter que envuelve la actividad estatal en uno y otro caso: la tasa debería referirse a actos *administrativos* o *jurisdiccionales*, mientras que el precio a los de cualquier otro tipo. Lo que debe observarse del estudio o análisis del acto en sí y no atendiendo al carácter de las normas que lo regulan.

Esta es la postura de PUGLIESE<sup>113</sup> y de GIANNINI (Máximo Severo)<sup>114</sup>.

VALDÉS COSTA acoge esta doctrina y la lleva un paso más allá. El autor argumenta en la base del principio *de gratuidad* que informaría a los servicios *inherentes* al Estado<sup>115</sup>. Afirma que la distinción entre tasa y precio depende del carácter del servicio que se remunera, distinguiendo si es de aquellos que son *inherentes* al Estado, esto es, que no se concibe puedan ser prestados por particulares, o si es de aquellos de naturaleza *económica* que el Estado presta sólo por razones de conveniencia u oportunidad. Los

---

<sup>113</sup> Autor comentado por GIANNINI en su obra citada (*Ibid.* Pág. 58.) Ver además: GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 259.

<sup>114</sup> Autor comentado por GIULIANI en su obra citada (*Ibid.* Tomo II. Pág. 866.).

<sup>115</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Págs. 147 y ss.

primeros, dice el autor, quedan informados por el principio *de gratuidad*, lo que significa que son en principio gratuitos porque el Estado está obligado en cuanto tal a prestarlos, salvo que exista una norma legal que específica y expresamente disponga la obligación de un pago a su respecto, bajo la forma de *tributo*. Los segundos en cambio, se rigen por el principio universal de *la onerosidad* que informa por regla general a los contratos y que permite el cobro de retribución por el desarrollo de alguna actividad económica, bajo la figura del *precio*. De acuerdo a lo anterior, sólo se puede hablar de *tasas* cuando se trata del cobro por servicios que el Estado está obligado a prestar, de aquellos inherentes al mismo, lo que se cierra en aquellos actos propios de la actividad *administrativa* (en sentido estricto) o *jurisdiccional* del Estado. En definitiva, la figura de la tasa –piensa el autor– surge producto de la necesidad *jurídica*, puesto que es la única forma en que el Estado podría cobrar por la realización de servicios en principio gratuitos.

A nuestro parecer este criterio no falla sino por su insuficiencia. Resulta incuestionable que cuando el Estado realiza o dispone servicios que constituyen el desarrollo *de un poder* del Estado (en terminología de

GIANNINI<sup>116</sup>) la obligación de pago para el beneficiario de dichos servicios involucra una relación de derecho público y, por ende, el pago de una tasa. Para esta esfera de casos aceptamos la vinculación con el principio de gratuidad que hacía VALDÉS COSTA, que opera como razón jurídica para sustentar la calificación para estos casos. Sin embargo, el criterio analizado resulta en una restricción impropia al concepto en estudio puesto que no considera dentro bajo la figura de tasa ciertos casos en que el Estado desarrolla otro tipo de actividades, que podrían asociarse a la industria privada, no *inherentes* al Estado, casos que son precisamente en los que se centra la cuestión doctrinal sobre la naturaleza del importe, ya sea de tasa o precio. En definitiva, la teoría presenta el problema de que evita resolver sobre casos difíciles, aquella zona gris en que los servicios que se desarrollan son de naturaleza económica, por vía de restringir el concepto a los servicios que se traducen en el ejercicio de algún poder del Estado y en que la atribución de la calidad de tasa para el pago debido no resulta problemático. A nuestro parecer, sí puede devengarse una tasa a propósito de servicios que dispone el Estado de aquellos que no le son *inherentes*, lo que depende –como se expondrá más adelante– del tipo de regulación que

---

<sup>116</sup>GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*



escoge el Estado para reglar la relación más que del tipo de servicio organizado.

c) Se ha pretendido también que el *interés que tutela la norma* que rige la relación jurídica en cada caso sería lo determinante: mientras que con la imposición de tasas se propende a un interés eminentemente público, con el precio, a contramano, se perseguirían intereses propios del mundo privado. Esta es la doctrina que expone COCIVERA<sup>117</sup>. En esta misma línea, y como una variante al criterio anterior, se postula como relevante atender a los *finés* que habría tenido en vista el Estado para organizar un servicio, esto es, si se buscan fines públicos o privados<sup>118</sup>.

Estas últimas dos doctrinas, que a nuestro parecer no se diferencian entre ellas sino por cuestiones meramente terminológicas, podrían resultar artificiosas: en realidad el Estado siempre actúa –o al menos debería actuar– en miras al fin público, ya sea en la creación de normas o en su implementación.

Por lo demás, no es aceptable determinar la naturaleza de la obligación en función del momento o estado subjetivo del ente

---

<sup>117</sup> Autor comentado por GIULIANI en su obra citada (GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo II. Págs. 866 y 867).

<sup>118</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 56.

administrativo (o inclusive legislador) por cuanto no es posible indagar, arribándose con ello a una constatación que dé plena certeza, sobre los motivos que llevaron a la organización de un servicio determinado.

Finalmente, y en esto adherimos al autor FERREIRO LAPATZA<sup>119</sup>, debemos tener en mente que la diferencia entre tasa y precio debe buscarse en su intrínseca estructura y no en elementos exógenos. En este entendido, la diferencia entre ambas categorías para la esfera de casos en que el Estado desarrolla una actividad económica que no es la concreción de un *poder*, debe zanjarse atendiendo al tipo de normas que regulan a la relación y a la naturaleza de la vinculación que surge producto de su aplicación. Resulta pues, que imponer una tasa o un precio privado importa para el gran espectro de casos en último término una decisión política del Estado.

**d)** Se ha postulado también que serían las condiciones en que se presta el servicio por parte del ente públicolo determinante para establecer una diferenciación, considerándose tasa si es que se trata del pago por servicios prestados en *condiciones de monopolio* por parte del ente estatal, y

---

<sup>119</sup> FERREIRO LAPATZA, José. 1993. Capítulo X. Tasas y Precios Públicos. EN SU: Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local. Madrid. Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas. Pág. 416.

precio, si es que se trata del pago por servicios prestados en condiciones de *conurrencia*.

Esta es la teoría de CAMMEO<sup>120</sup>.

Para determinarse el verdadero alcance de esta doctrina, partiremos por proponer una hipótesis respecto de la cual exista relativo consenso en lo que dice relación con su naturaleza jurídica: piénsese en el cobro por la inscripción de ciertos actos (documentos) en registros públicos, cuyo gravamen, se acepta con relativa paz en nuestro medio, adopta la forma de *tasa*<sup>121</sup>.

Cabe cuestionarse la razón por la que se le atribuye la calificación (de tasa) al gravamen impuesto en los términos descritos. Se podría afirmar que el gravamen así regulado responde a la figura de una tasa en tanto se establece una *relación de derecho público*. Esto parece indiscutido y obedece a consideraciones relativas a elementos intrínsecos de su configuración jurídica. Sin embargo, el calificativo *de derecho público* que se extiende a la relación se presenta hasta este punto en términos meramente

---

<sup>120</sup>Autor comentado por GIANNINI en su obra citada(*Op. cit.* Pág. 57).Ver además: GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Pág. 259

<sup>121</sup>Dejamos fuera aquellos *casosdudosos*, antes analizados en este trabajo, en que convergen los supuestos de la tasa y del impuesto (*v.gr.* inscripción en el conservador de bienes raíces por la transferencia de un inmueble).

intuitivos, de lo que se obtiene que el razonamiento empleado sólo permitadesplazar el problema sin darle –por lo mismo- solución definitiva. En este punto se introduce la doctrina de CAMMEO: pensando ahora en los *elementos materiales* de la relación, podría decirse que la relación es de derecho público y, por ende, que se trata de una tasa, en consideración a las *condiciones monopólicas* en que el Estado dispone la organización del servicio, en tanto el mismo se presta *sólo y exclusivamente* por el Estado. Se observa luego que todas aquellas hipótesis respecto de las que se acepta tradicionalmente en doctrina la calificación de tasa comparten este rasgo esencial.

Explicados los términos y alcance de la teoríacorresponde proceder a su revisión. Debe verificarse que la misma resista un examen crítico. Para estos efectos podemos recoger los postulados de GIANNINI, quienla critica en dos flancos<sup>122</sup>.

La primera críticase construye sobre la base de una hipótesis que- piensa el autor- comprobaría que no existe la relación estructural postulada entre derecho público y los servicios monopólicos. La relación – diceGIANNINI- simplemente no sería real en tanto es posible constatar que

---

<sup>122</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 58.

el Estado reserva en ciertas ocasiones el monopolio deserviciosa la industria privada, sin que pueda afirmarse como consecuencia de ello que las relaciones jurídicas dimanantes sean de derecho público. Con esto se comprobaría que la vinculación postulada, entre monopolio y relaciones de derecho público, no existe.

Se nota de inmediato que el autor citado desplaza el análisis a una cuestión diferente a la que se viene discutiendo: se afirma que el Estado puede reservar el monopolio de ciertas actividades *a privados* y se concluye luego que no por ello devienen en relaciones de *derecho público*; siendo en cambio que lo que debería juzgarse es si es que las actividades que *elente público* desarrolla monopólicamente generan necesariamente relaciones de *derecho público*, relaciones que resulten en tasas. La primera cuestión no es sobre la que debe centrarse el análisis relevante por cuanto lo *natural* es que los monopolios confiados por el Estado a particulares no den lugar a relaciones de derecho público respecto de los usuarios de dichos servicios, lo que no puede decirse en cambio respecto de los monopolios reservados al Estado, en que lo *natural* es la regla inversa (normalmente dan lugar a relaciones de derecho público). De ahí que lo afirmado por GIANNINI no aporte nada a la discusión planteada.

Con lo anterior no estamos desconociendo la posibilidad de que un privado intervenga *activamente* en una relación tributaria en calidad de delegado del poder central, posibilidad que de hecho se acepta con relativa paz en doctrina y que se observa por ejemplo en la figura del *recaudador*<sup>123</sup>. Simplemente se está constatando que cuando aparezca que una relación tiene un sujeto activo distinto al Estado *naturalmente*—con la salvedad de la figura del recaudador comentada— no será ésta una relación *derecho público* ni el cobro aparejado un *tributo*. Insistimos, no es que el postulado de GIANNINI sea incorrecto —siendo de hecho correcto— sino que simplemente se aleja de la discusión relevante.

Como segunda crítica, GIANNINI afirma<sup>124</sup> que —simple y llanamente— no existiría una correlación *lógicamente necesaria* entre la disposición monopólica de un servicio y el carácter (de derecho) público de las relaciones que deriven del mismo. Esta crítica —creemos— no se formula en

---

<sup>123</sup> VALDÉS COSTA establece que en ocasiones, procurando la buena y eficiente administración del tributo, el sujeto activo (el Estado) puede encomendar a terceros, incluso personas privadas, la percepción del tributo, otorgando para ello facultades más o menos amplias. Esto es lo que se denomina *recaudador*, el que sólo actúa como delegado del poder central, siendo este último el único sujeto activo del tributo y quien mantiene su calidad aún en estas circunstancias. (VALDÉS COSTA, Ramón. *Op. cit.* Págs. 310 y 311.).

<sup>124</sup> GIANNINI, A.D. *Loc. cit.*

función de una mera constatación empírica sino que esconde una afirmación a nivel de la estructura jurídica de la relación. Subyace a este postulado la idea de que *jurídicamente*, no existe vinculación *necesaria* entre servicios monopólicos y relaciones regidas por derecho público.

A nuestro parecer, la cuestión planteada por el autor pasa por dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Existe una correlación necesaria en el *plano jurídico* entre servicios reservados al ente público y relaciones de derecho público, en términos que deba excluirse la idea de que pueda organizarse un servicio reservado en monopolio al Estado del que puedan derivar relaciones de derecho privado?

Creemos que la respuesta es no. Esta correlación no existe o, para ser más precisos, no es *necesaria* en el plano jurídico. Pensamos que es perfectamente posible -a lo menos potencialmente- que un servicio estatal se organice en forma de monopolio (incluso reservado o legal) sin que por ello resulte en una relación de derecho público, de lo que necesariamente se sigue que no se observa tampoco en la estructura o configuración jurídica de la tasa alguna exigencia en tal sentido.

Piénsese por ejemplo en el servicio de ferrocarriles del Estado, en que el Estado actúa como único oferente, organizándose bajo la personalidad de

la “Empresa de Ferrocarriles del Estado”, regida por el DFL N° 1 de 1993 del Ministerio de Transportes, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la “Ley Orgánica de la Empresa de los Ferrocarriles del Estado”, cuya naturaleza jurídica es de *empresa del Estado*<sup>125-126</sup>, persona jurídica de derecho público, que es un órgano descentralizado que integra la administración del Estado. Pues bien, a nuestro parecer, este servicio reservado en monopolio al Estado en cuanto tal –actuando como persona de derecho público- no da lugar a relaciones *derecho público* producto de la demanda de parte los usuarios sino que por el contrario, da lugar a relaciones regidas por el derecho común que devienen en el pago de un *precio*, lo que viene determinado por la naturaleza misma de la regulación

---

<sup>125</sup>Estas son aquellas que requieren de una ley de *quorum calificado* para su creación y regulación, según dispone el artículo 19 N° 21 de la Constitución, en relación a los artículos 63 N° 14 y 65, inciso cuarto, N° 2 de la misma Carta.

<sup>126</sup>La nota distintiva entre *empresas* del Estado y *sociedades* del Estado, viene dado por el carácter *público* de las primeras opuesto al *privado* de las segundas. En efecto, las *sociedades* del Estado se caracterizan por constituirse, organizarse y funcionar de acuerdo a las disposiciones del derecho común, siendo sus relaciones con usuarios o consumidores siempre regladas por el derecho privado. Las *empresas* del Estado en cambio, tienen el carácter de personas de derecho público, creadas por ley, las que, como órganos descentralizados funcionalmente, forman parte de la administración pública del Estado. (ver al respecto mayor desarrollo sobre la distinción: **LATORRE VIVAR, Patricio**. Las Sociedades Estatales en el Ordenamiento Jurídico Chileno: Naturaleza, Límites y Control de sus Actividades. EN: Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Primer Semestre de 2008. XXX. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Págs. 233-240).



de la relación que aparece configurada bajo la forma del *contrato*<sup>127</sup>, en que ambos contratantes actúan en plano de igualdad. La postura contraria –de CAMMEO– llevaría necesariamente a reconocerle el carácter *de tasa* al cobro por este servicio, lo que no creemos que sea correcto.

Si bien se reconoce que en este caso el carácter contractual de la relación postulada viene determinado ya por la forma organizacional que adopta el Estado para prestar el servicio (se presta a través de una *empresa* del Estado, lo que da un claro indicio de que la relación jurídica queda alcanzada por el derecho común<sup>128</sup>), lo cierto es que esta consideración no debería ser relevante en el contexto de la doctrina que se examina, en el entendido de que es precisamente en estos casos en que se plantea la dificultad y no en otros en que el Estado simplemente actúa en ejecución de alguno de *suspoderes*. Por lo demás, postular una corrección a la doctrina original en estos términos, pasando a decir ahora que la doctrina de

---

<sup>127</sup> Las razones del porqué de esta conclusión es precisamente el *quid* del asunto: pues bien, como se verá en el siguiente apartado, la explicación se agota en la estructura jurídica interna de la relación, la que obedecería –en esos términos– a una relación de derecho privado, sin que sea posible fundar la diferenciación en el plano de sus elementos externos: no existe algún elemento material constante y observable que permita fundar la diferenciación entre precio y tasa.

<sup>128</sup> Si bien esto no es definitivo por cuanto –según se dijo– las *empresas* son diferentes a las *sociedades* del Estado.

CAMMEO exige del ejercicio de un *poder* del Estado, nosdevolvería a la teoría antes expuesta (de M.S. GIANNINI y PUGLIESE secundada por VALDÉS COSTA), que refería la tasa a actos *administrativos* y *jurisdiccionales*. Y así las cosas, le serían extensibles entonces las críticas formuladas a esa doctrina.

Piénsese ahora en la hipótesis inversa: supongamos que un servicio, de aquellos que se aceptan comúnmente devienen en tasas<sup>129</sup>, cuya organización y prestación se reservó en un primer momento al Estado, posteriormente, por disposición de una ley diferente a la que regulaba el servicio inicialmente<sup>130</sup>, pasa ahora a ser un servicio que puede ser prestado igualmente por particulares *en concurrencia* con el ente público. Si existiera una conexión lógica y necesaria, en el plano jurídico, entre el carácter monopolístico del servicio y la naturaleza de las relaciones que de éste dimanaran, entonces debería concluirse que, necesariamente, en la hipótesis propuesta las relaciones que inicialmente eran de derecho público (tasas) pasarían ahora -en el nuevo contexto- a ser relaciones de derecho

---

<sup>129</sup> Pensemos nuevamente en el ejemplo antes dado -el pago por la inscripción de algún documento en un registro público-.

<sup>130</sup> Que normalmente respondería a la naturaleza de una ley orgánica, que establece las actividades y facultades que se permiten para un determinado órgano público.

privado. Creemos que esta conclusión no es sostenible puesto que la naturaleza jurídica de una relación no puede nunca depender de elementos externos(aún normativos) a la misma.

De todo lo anterior resulta que nosotros validamos la crítica de GIANNINI antes apuntada: a nuestro parecer, no existiría-tal como afirmara el autor- una correlación *lógica y necesariatal* entre servicios reservados al Estado en monopolio y relaciones de derecho público, que lleve a que lo primero sea *necesariamente* indicativo de lo segundo. Puede ser que un servicio reservado en monopolio a un ente público no derive en relaciones de derecho público; y, a la inversa, puede ser que un servicio prestado en condiciones de libre competencia dé lugar a relaciones de derecho público (tasa), lo que puede sustentarse aún en términos meramente potenciales. La cuestión queda zanjada pues a nivel de su estructura jurídica y no de comprobación empírica.

e) Se ha dicho finalmente que la diferencia debe construirse atendiendo al *tipo de relación jurídica* que genera la obligación de pago<sup>131</sup>, teniendo como factor o elemento de distinción el modo como aparece legalmente reglamentada la relación. Así, si es que la relación de la que

---

<sup>131</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 54 a 61.

deriva la obligación de pago es de naturaleza *contractual*, esto es, ha sido configurada bajo el modelo del contrato, quedando regulada por normas de derecho privado, habría *precio*; mientras que si la relación deriva del sólo *mandato legal*, sin darse espacio a la configuración de figuras privadas, prescindiéndose absolutamente de la voluntad del particular, y quedando regulada entonces por normas de derecho público, habría una *tasa*.

FERREIRO LAPATZA<sup>132</sup> considera que serían dos aristas las que diferenciarían la relación de la que nace una tasa de la que da origen a un precio: en primer lugar, la relación que genera una tasa importa una obligación *ex lege* (en oposición obligación *ex contractu*), lo que altera diametralmente la función de la voluntad del obligado en la configuración del vínculo jurídico. Y, en segundo lugar, se nota que la tasa daría lugar un ingreso regulado por el *derecho público*, esto es, a una relación regulada por normas de derecho público, en que la desigualdad y la verticalidad de la vinculación entre Estado y gobernado, se traduce en la atribución de facultades exorbitantes al Estado en tanto actúa como tal.

---

<sup>132</sup> FERREIRO LAPATZA, José. *Op. cit.* Págs. 414 y 415.

Se puede consultar en el mismo sentido además a QUERALT en obra ya citada<sup>133</sup>.

No obstante la validez en el plano jurídico de la últimocriterio, se observa que no contribuye el mismo a una solución tajante al problema esencial propuesto al inicio del presente apartado, y, peor aún, acusa un razonamiento circular y, por ende, hasta cierto punto, inconducente: se dijo al iniciar esta sección que buscar la distinción entre la tasa y el precio arrojaba como principal dificultad tener que plantear sus diferencias en el plano de sus *elementos materiales*, puesto que jurídicamente no habría controversia alguna en aceptar la categoría de tributo sólo de la primera. Luego, aceptar que la tasa es un tributo lleva implícito necesariamente la aceptación de aquellas características propias de la relación de derecho público a que da lugar un tributo, como serían, que se regula por normas de derecho público y que da lugar a una obligación *ex lege*. A contramano, debería también aceptarse que el precio no quedaría encuadrado dentro de una relación de esta índole sino que en una regulada por normas de derecho privado, en que las voluntades contractuales adquieren gravitancia.

---

<sup>133</sup> QUERALT, Juan Martín [et al]. *Op. cit.* Pág.83.

Así, la última teoría expuesta no hace sino desarrollar la premisa inicial indiscutida, esto es, que la tasa es un tributo y el precio no. Sin embargo, no agrega nada desde el punto de vista de los elementos materiales que los diferencian. Esto es circular e inconducente puesto que simplemente ahonda en las razones de sus diferencias en plano de su estructura jurídica, respecto de lo que no existen grandes dudas, pero no posibilita una distinción válida en el plano en que se planteaba la mayor dificultad para vislumbrarla.

En suma, el problema planteado se advierte en la consecución de un resultado circular, que ya advertía GIANNINI<sup>134</sup>: siendo que la tasa es un tributo se regula por las normas que le son propias a ese tipo de relaciones (normas de derecho público); siendo que el precio no es un tributo, no se regula por las normas que le son propias a ese tipo de relaciones sino que por las normas de derecho privado. Según se observa, no se agrega nada al presupuesto inicial, el cual es, que la tasa es un tributo y el precio no.

En este entendido, pareciera ser que otras teorías propuestas (la relativa al margen de utilidad, la que atendía al carácter jurisdiccional o administrativo de la actuación del ente y la de monopolio en la prestación)

---

<sup>134</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Pág. 60.

tienen la virtud comparativa de centrarse en el problema esencial. En definitiva, estas teorías buscaban arribara diferencias en el plano de sus componentes materiales que hagan distinguibles a tasas de precios. No obstante lo anterior, estas teorías, según se desprende del análisis presentado, no llegaban a una solución aceptable al problema planteado, presentando criterios finalmente errados (con la reserva de que sí se aceptaba parcialmente la de PUGLIESE, M.S. GIANNINI y VALDÉS COSTA).

Así las cosas, no nos queda más que recoger el último postulado que atiende a las normas reguladoras de la relación (obligación *ex lege* en oposición a obligación *ex contractu*), aún cuando no permita diferenciar ambas categorías en el plano de sus componentes materiales. Esta deficiencia se explica –creemos- de la manera más simple: se debe a que no existen tales diferencias. Desde el punto de vista económico, la prestación adeudada por tasa o precio es igual, idéntica; son dos prestaciones que se enmarcan en relaciones jurídicas fisionómicamente replicadas.

En concordancia con lo último dicho, reflexionando sobre el problema específico planteado, GIANINNI resuelve magistralmente<sup>135</sup>:

“[---] Al resultado a que hemos llegado en esta investigación se ha objetado que se resuelve en una tautología, y por tanto en la falta de un neto criterio diferenciador, ya que es evidente que los ingresos patrimoniales se regulan preferentemente por el Derecho privado, en tanto que los ingresos de tributarios se regulan esencialmente por el Derecho público. Pero la objeción no tiene en cuenta que es vano querer encontrar a toda costa un criterio material, visible y seguro, de discriminación en una materia que domina el arbitrio del legislador y en la que todo se reduce, por tanto, a establecer la impronta que éste ha dado a las relaciones que son objeto de su regulación.[---]”

En lo que respecta a la cita transcrita me limito a hacer unos breves comentarios.

En primer término, nótese que implícitamente el autor funda su argumentación en función de lo que podríamos denominar el *correcto método científico*. En definitiva, subyace a lo que se afirma después del punto seguidola siguiente idea: no porque la realidad no ofrezca una solución aceptable, no porque no seaposible extraer un elemento común y constante que sea observable y que sirva para establecer fundadamente una

---

<sup>135</sup>*Ibid.*



diferencia material entre ambas categorías, deberá procederse artificiosamente y forzosamente a la construcción de un criterio dirimente, que por lo mismo resulte falso. La elaboración de una teoría de alcance general no debe intentarse a cualquier costa, por la vía de generar principios o criterios que no se condigan con la realidad. En estos términos –y así se verifica en el caso que se analiza- es perfectamente posible que no exista un criterio de diferenciación material válido por no encontrarse realmente los elementos requeridos para su formulación.

En segundo término, se da cuenta por el autor que resulta fútil pretender que la diferenciación en esta materia depende –para la mayor esfera de casos- de algo más que la mera decisión política que adopte el Estado. En este entendido, buscar el financiamiento por vía de tasa o de precio privado resulta sólo de la regulación que el poder público pretenda para una relación dada. Esto se condice con lo concluido sobre el punto por FERREIRO LAPATZA<sup>136</sup>.

Esta es la mayor dificultad y desafío que presenta la materia en estudio. Deberá buscarse la voluntad legislativa en cada caso. En palabras

---

<sup>136</sup>*Supra*. Pág. 77.

del último autor<sup>137</sup>: “[---] De otro lado, en cuanto a la voluntad de la Ley, debe examinarse si ésta se limita a reconocer y regular los efectos de una voluntad dirigida a celebrar un contrato y, entre estos defectos (sic), reconoce y regula obligaciones que de tal contrato puedan derivar, o si, por el contrario, la Ley establece una obligación que debe nacer con la simple realización del hecho en ella previsto y tipificado. [---]”.

Finalmente, en un esfuerzo por conciliar con otras doctrinas, específicamente, con la doctrina de PUGLIESE, M.S. GIANNINI y VALDÉS COSTA, diremos que este último criterio examinado -que atiende a la naturaleza de la regulación en sí como elemento dirimente- ofrece solución –o pretende hacerlo- en aquellos casos en que la esfera de acción del Estado es indeterminada, aquellos casos en que la acción del Estado no se enmarca en el ejercicio de sus *poderes* y que el servicio no es *inherente* al mismo: cuando el Estado presta un servicio de carácter *económico* (en el sentido apuntado por VALDÉS COSTA). En este campo la cuestión queda entregada únicamente a la decisión política del Estado, plasmada en una forma determinada de regulación (de derecho público –tasa- o de derecho privado –precio-) para la relación dada. Sin embargo, respecto de aquellas actividades *administrativas (stricto sensu)* y *jurisdiccionales* propias del

---

<sup>137</sup> FERREIRO LAPATZA, José. *Op. cit.* Pág. 414.

Estado moderno, la aplicación del principio de *gratuidad*(al que se refería VALDÉS COSTA) fuerza la calificación de tasa para la prestación debida, determinando y condicionando la naturaleza jurídica del cobro.

El artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID dispone, en su inciso segundo<sup>138</sup>: “[---] No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. [---]”. Se observa que la norma acoge el criterio de diferenciación, entre tasa y precio, que zanjaba la cuestión en base al tipo de actividad desarrollada, en términos de si es que se trata o no de una actividad *inherente* al Estado, según la teoría de VALDÉS COSTA que recogía en lo esencial las doctrinas de M.S. GIANNINI y PUGLIESE que referían la tasa a actos *administrativos* y *jurisdiccionales*.

El artículo 4 del Modelo CIAT<sup>139</sup> del otro lado, suprime intencionadamente el segundo inciso del Modelo OEA/BID en que se hace la referencia a *actividades no inherentes al Estado* por considerarla innecesaria, dándose cuenta en los comentarios de que la omisión de explica en que este no sería un elemento propio de la tasa y que se presta para ambigüedades.

---

<sup>138</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos** [et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 21.

<sup>139</sup> Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. Segunda Versión del año 2006. Pág. 11.

De nuestra parte, como se dijo más arriba al examinar la teoría específica, creemos que la conceptualización del Modelo OEA/BID se traduce en un concepto impropiaemente restringido de tasa, que no incorpora una amplia gama de casos en que el Estado actúa como agente económico prestador de servicios que no son *tradicionalmente* estatales. Adherimos por ello al concepto que entrega el Modelo CIAT.

\*A modo de conclusión, se advierte que no es posible establecer una diferencia entre tasa y precio en el plano de sus elementos materiales: los dos se presentan idénticos en fisionomía para la gran mayoría de los casos pensables. En ambos existe un servicio o actividad estatal que afecta particularmente a un gobernado y se detona por ella una obligación de pago correlativa en favor del Estado.

En este entendido es que adquiere distancia esta segunda diferenciación de aquella que buscaba escindir a la tasa y el impuesto. Para diferenciar la tasa del impuesto se aceptó de base un criterio propio de las finanzas que atiende a la vinculación con servicios divisibles, lo que ya en el plano material, ofrece un elemento de diferenciación válido y fácilmente observable. A contramano, la tasa y el precio presentan tremendas similitudes en el plano material, no siendo posible formular diferencias

entre ambos, sin embargo, no tienen en común absolutamente nada en lo que respecta a su configuración jurídica como institutos.

Las teorías que buscaban establecer diferencias relevantes en el plano material incurrían en el vicio de acudir a cualquier costa en consideraciones económicas o financieras o de alguna otra índole que se traducían en errados criterios de distinción jurídica. Sin embargo, la teoría de PUGLIESE, M.S. GIANNINI y VALDÉS COSTA, que referían las tasas a servicios *inherentes* al Estado, esto es, aquellos que subjetivamente se conceptualizan como actos *administrativos* o *jurisdiccionales*, resulta parcialmente correcta, destacándose la validez de la vinculación entre tasas y servicios regidos por el principio de *gratuidad* que hace el último autor. Esta teoría sin embargo no entrega un criterio válido de diferenciación para aquellos casos difíciles, en que el Estado no desarrollaba servicios inherentes al mismo, resultando por lo mismo insuficiente.

En todos los demás casos, la tasa se diferencia del precio sólo por la forma en que aparece su regulación: el primero obedece a una regulación de derecho público mientras que el segundo se enmarca en el ámbito del derecho privado y, como tal, es producto de una relación contractual. La tasa es, en resumidas cuentas, un tributo; el precio no.

Para dar término a este apartado, y recogiendo el análisis efectuado en el apartado anterior en virtud del cual se buscaba diferenciar a la tasa del impuesto como categorías diversas de tributos, podríamos decir que la tasa como categoría, clase o especie de tributo reconoce los siguientes caracteres esenciales: en primer lugar, es una prestación pecuniaria exigida por el Estado actuando como tal; en segundo lugar, esta prestación es exigida por el sólo ministerio de la ley, esto es, se regula por normas de derecho público e impone una obligación puramente legal, en oposición al precio, que queda regulado por el derecho privado y da lugar a la configuración de una relación contractual; en tercer lugar, esta obligación conoce su fundamento único y suficiente en el poder tributario del Estado, por lo que no se ve determinada en su cuantía ni destinación por la vinculación con servicios divisibles; finalmente, y quizás siendo esto lo esencial, la obligación de pago que se detona a propósito de una tasa se genera por la verificación de un presupuesto de hecho especial, cual es, la constatación de que una actividad realizada por la administración toca, afecta o importa especialmente a un gobernado, sin que esto deba traducirse necesariamente en una ventaja para el mismo, pudiendo ser así cualquier otra circunstancia la que lo vincule jurídicamente con el servicio prestado. Esta es la nota

distintiva respecto del impuesto, que divorcia a ambos institutos en el plano jurídico.

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID dispone en su artículo 16 el siguiente concepto de *tasa*<sup>140</sup>:

“[---] 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. [---]”

El concepto de tasa que entrega el Modelo OEA/BID se funda en tres pilares.

Primero, en dar cuenta de la particularidad del presupuesto de hecho que identifica a esta figura tributaria, que es que se trata de una obligación que tiene como hecho generador la prestación de un servicio público individualizado en un contribuyente determinado. No obstante, según se verá más adelante, resulta cuestionable que se incluya la referencia a servicios *potenciales*<sup>141</sup>.

Segundo, la norma busca distanciar a las tasas de *impuestos*, introduciendo para ello un elemento adicional a la conexión con

---

<sup>140</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos** [et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Loc. cit.*

<sup>141</sup> *Infra*. Pág. 155.

servicios divisibles: se establece que el producto del importe no debe tener un *destino* ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. Según se lee de los comentarios al Modelo<sup>142</sup>, la razón para incluir este elemento de destino fue el delimitar correctamente la aplicación de tasas en relación a impuestos, puesto que si bien la referencia a servicios divisibles elimina la posibilidad de tasas relacionadas con el funcionamiento de servicios no susceptibles de prestaciones individualizadas, los servicios divisibles pueden ser a su vez objeto de tributación por medio de impuestos y de tasas, de modo que el elemento *destino* aparece como imprescindible para diferenciarlos.

Estimamos que el elemento *destino* no es propio del concepto de tasa y que no es necesaria su inclusión para una diferenciación con el impuesto. Si bien es factible que un servicio divisible se vincule a un impuesto y no a una tasa, de ello no debe seguirse que la diferenciación con las hipótesis en que se detona una tasa no sea posible. A nuestro entender, en aquellos casos dudosos, en que se superponen el impuesto y la tasa, debe atenderse a la forma en que se determina la cuantía como criterio dirimente, bastando este elemento para la diferenciación: de este modo, si se utiliza la *capacidad contributiva* como criterio único de fijación del monto del importe, debería entonces concluirse que se está ante un impuesto; de lo contrario, si es que

---

<sup>142</sup> **GUILIANI FONROUGE, Carlos** [et al]. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. *Op. cit.* Pág. 20.



se utiliza cualquier otro criterio, o inclusive el de capacidad contributiva en aplicación mixta, no predominan—en ese escenario— los supuestos del impuesto, de lo que se sigue que sólo se podría detonar una tasa. Como se decía antes en este trabajo, el factor relevante no es la cuantía en sí misma considerada sino que la *forma* en que se fija la misma.

En estos términos, la exigencia relativa a la destinación no es necesaria y tiene como efecto el restringir impropriamente el concepto de tasa.

Y tercero, se establece un criterio para diferenciar a tasa de *precios*, insertando para ello el inciso segundo. No volveremos sobre este punto que ya fue desarrollado antes en este trabajo, cerrando sólo en que con esta referencia a los servicios *inherentes* al Estado se acoge la teoría de VALDÉS COSTA, restringiéndose con ello el concepto de tasa a los servicios que importan el desarrollo de un *poder* del Estado.

El artículo 4 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT)<sup>143</sup> define tasa únicamente en función de su presupuesto de hecho, no presentando modificaciones al respecto con el Modelo OEA/BID. No obstante, según se dijera antes en este trabajo, el Modelo CIAT suprime en forma consciente las referencias al *destino* del recaudo y a la *naturaleza* de los servicios que se incluyen en el texto del artículo 16 del Modelo OEA/BID, por

---

<sup>143</sup>Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT. Segunda Versión del año 2006. Pág. 11.

considerarse –según se lee de los comentarios- que ninguna de estos dos elementos son indispensables para la definición de *tasa*. De lo anterior se sigue que el Modelo CIAT se conforma mejor a nuestras conclusiones expuestas en este trabajo.

En legislación comparada, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación de México establece que las tasas (a las que se refiere como *derechos*) son aquellos tributos (se utiliza el término *contribuciones* en sentido genérico) establecidos por ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Como se observa, esta norma conecta el hecho gravado con servicios que presta el Estado pero no se refiere a la divisibilidad o especificación del mismo en una persona determinada. Por otro lado, extiende el concepto a pagos por el uso de determinados bienes.

Entre las legislaciones que siguen el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, el Código Tributario de Costa Rica reproduce casi al pie de la letra el artículo 16 antes transcrito. El Código Tributario de Uruguay por su parte, recoge en lo esencial el artículo 16 pero no se refiere ya a la prestación de un *servicio* sino que a una *actividad jurídica específica*, precisión que creemos resulta en restringir el concepto a actos propios de cierta manifestación del poder público. Además, suprime el inciso segundo (la referencia a servicios inherentes al Estado) y en su lugar

establece que la tasa deberá en todo caso resguardar una *razonable equivalencia*.

El Código Tributario de Bolivia, dando con esto una nota distintiva, reproduce el artículo 16 del Modelo OEA/BID en lo que respecta al destino del recaudo y el tipo de actividad que gravan las tasas (servicios inherentes al Estado) pero introduce una dramática modificación al presupuesto de hecho: se establece que para que sea atribuible la calificación de tasa se requiere, copulativamente, que los servicios sean de solicitud o recepción obligatoria para el contribuyente (oponiéndose a servicios de demanda voluntaria), y que además se reserve expresamente su prestación al sector público. Creemos que estas exigencias restringen el concepto impropriamente puesto que el concepto jurídicamente relevante de tasa, primero, permite su detono por servicios de demanda voluntaria (siendo además esta la regla general) y segundo, porque tampoco requiere de la reserva al ente público, siendo aceptable –a lo menos potencialmente– la *conurrencia* con privados.

Otro caso especial es el que se da en la legislación de Perú, cuyo Código Tributario regula tres tipos específicos de tasas (*arbitrios, derechos y licencias*), y en que, en lugar de excluir expresamente de la calificación a las remuneraciones por actividades que no son inherentes al Estado, se excluyen expresamente los pagos por servicios de origen *contractual*. Esta

última precisión –estimamos- se acerca más al criterio de diferenciación entre tasas y precios que se acoge en este trabajo (GIANNINI).

### **CAPÍTULO III: Sobre la Patente Municipal y su Naturaleza Jurídica**

En este capítulo se efectuará un análisis sobre la *patente municipal*, regulada por los artículos 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063 de 1979 “Sobre Rentas Municipales” (en lo que sigue “Ley de Rentas Municipales”), con el objeto de arribar, en consideración a sus caracteres esenciales<sup>144</sup>, a su correcta calificación dentro del género de los tributos. Todo partiendo del marco teórico proporcionado en los capítulos anteriores.

Se da cuenta de que el análisis recaerá sobre la *obligación principal* consagrada por los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales, y no sobre *obligaciones accesorias o secundarias*.

---

<sup>144</sup>Se ha preferido esta expresión en lugar del vocablo *elementos* para evitar confusiones terminológicas, atendido lo que regularmente se considera *un elemento* de la obligación tributaria en doctrina. El presente trabajo no tiene como objetivo el análisis pormenorizado del tributo de patente municipal por vía de descomponer todos y cada uno de sus elementos, sino que se apunta a algo distinto y más acotado –que resulta, a nuestro parecer, mucho más interesante-: no se trata de una exposición descriptiva, sistemática y exhaustiva de un tributo sino que se aborda una temática específica respecto de la cual se elabora la Tesis que sustenta el autor. En este entendido es que el análisis selecciona lo que es relevante y conducente a la postura que se busca fundamentar, no distraendo la investigación a materias que podrían resultar –en el mejor de los casos- meramente tangenciales.

El concepto de *obligación accesoriase* opone al de obligación tributaria *principal*. En relación a la materia, GIULIANI afirma, comentando a la doctrina de HENSEL<sup>145</sup>:

“[---] Para Hensel, la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella cual coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone en manifiesto en su concepción, la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo. En resumen: existe solamente una obligación de dar con obligaciones paralelas de tipo accesorio. [---]”

Esta postura se encuadra dentro de la visión más tradicional que considera que la relación jurídica que se establece entre Estado y los particulares se agota en una obligación tributaria esencial de carácter patrimonial (obligación de dar), existiendo otras obligaciones accesorias a la primera (lo que BLUMENSTEIN denominaría *relación de determinación*).

En esta misma línea podemos enlistar a PUGLIESE<sup>146</sup>, quien considera –en términos análogos a HENSEL- que existe una obligación

---

<sup>145</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. *Op. cit.* Tomo I. Págs. 337 y siguientes.

<sup>146</sup> PUGLIESE, Mario. 1939. Instituciones de Derecho Financiero. Primera Edición Española. Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica. Pág. 59.

esencial o fundamental de carácter patrimonial (la de pagar el tributo) a la que asisten otras de carácter secundarias o accesorias. La nota distintiva de esta tesis en relación a la primera apuntada, es que esta última considera que las obligaciones accesorias, que pesan sobre todos los ciudadanos, en verdad no importan obligaciones en el sentido técnico jurídico sino que meras obligaciones de carácter administrativo. Sería pues, la obligación de principal la única obligación jurídica en la relación tributaria.

En contrapunto a la anterior vertiente doctrinal se enlista aquella que considera insuficiente la noción de obligación, que no consigue dar cabida a todas las relaciones que se entablan con la administración en el ámbito tributario. Se advierte que en conjunto con la obligación de carácter patrimonial dispuesta por ley, obligación tributaria propiamente tal, existen otras exigencias legales conexas de distinta índole que vendrían a integrar, en conjunto con dicha obligación, una relación más amplia denominada *relación jurídico tributaria* de contenido complejo, de la que derivan derechos, obligaciones (recíprocas) y facultades, que bien pueden derivarse de la verificación del presupuesto de hecho de la norma que contiene la obligación patrimonial (norma que consagra el tributo) o de actos administrativos. En suma, según la visión de esta segunda corriente doctrinal, la relación jurídico-tributaria incorpora a la obligación tributaria

pero no se agotaría en ésta. Como principal exponente y precursor de esta última doctrina se enlista GIANNINI<sup>147</sup>.

BERLIRI<sup>148</sup> adhiere a esta última visión, dando cuenta en su obra de la importancia que reviste la distinción entre la obligación tributaria y la relación jurídico tributaria, siendo la primera tan sólo uno de los diversos tipos de relaciones que integran a la segunda.

Nota aparte merece la opinión de VANONI<sup>149</sup>, quien considera que en realidad coexisten relaciones autónomas, esto es, obligaciones completamente independientes entre sí, que no integrarían en su conjunto una sola relación de carácter más compleja. Afirma en resumidas cuentas que no existirían relaciones interconectadas y en subordinación, sino que relaciones paralelas y de contenido variado. Se trataría pues, de una relación jurídica puramente obligacional de contenido variado.

Nuestra postura: con el objeto de no inducir a confusión conceptual, diremos que para los efectos del presente trabajo se entenderá *obligación tributaria principal* u *obligación tributaria* como aquel vínculo jurídico de carácter personal, que media entre el Estado y los particulares (contribuyentes), en virtud del cual el segundo adquiere en favor del primero

---

<sup>147</sup> GIANNINI, A.D. *Op. cit.* Págs. 68 y 69.

<sup>148</sup> BERLIRI, Antonio. 1971. Principios de Derecho Tributario. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. Volumen II. Págs. 75, 76 y 77.

<sup>149</sup> VANONI, Ezio. 1962. Elementos del Derecho Tributario. Primera Edición. Milano. Giuffrè. Tomo II. Págs. 219 – 225.

una obligación de dar, que nace o se origina producto de verificarse el presupuesto de hecho previsto en la ley. Al contrario, serán *obligaciones accesorias o secundarias* aquellas que persiguen conductas (positivas o negativas) respecto del contribuyente o de terceros, que guardan cierta conexión o vinculación verificable con la obligación tributaria principal.

Nótese que con lo dicho no se pretende desconocer la existencia de una relación jurídico-tributaria de contenido complejo ni tampoco desechar la propuesta de VANONI, sino que simplemente se apunta a lograr cierta pureza y claridad conceptual para efectos del presente análisis.

### **§5. Alcance del Análisis: Importancia de la Distinción**

Antes de entrar en la calificación del tributo de patente municipal bajo la nominación de alguno de los tres tipos estudiados, debe resolverse una cuestión previa que es fundamental en el marco del presente análisis. Debemos pues estimar la importancia, esto es, el alcance e implicancias del análisis propuesto, resultante en dicha calificación, cuestión esencial que da propósito a nuestro estudio.

En lo que sigue se desarrollará, en lo que se espera sea una satisfactoria exposición, cómo es que calificar una relación tributaria puede



resultar de gran utilidad práctica, siempre que permite entregar y construir una poderosa herramienta de interpretación.

### I. Enunciación del Planteamiento General

Se ha afirmado que la importancia de distinguir si es que determinada relación de derecho debe calificarse de *tasa*, *contribución especial* o *impuesto*, radica en el campo de protección constitucional diferenciado que extendería nuestra legislación: se dice que sólo el impuesto quedaría alcanzado y protegido por las garantías constitucionales, mientras que las otras dos manifestaciones del poder tributario del Estado (tasas y contribuciones especiales) no.

Esta es la postura del autor FERNÁNDEZ RICHARD, cuyas proposiciones en la materia parecen especialmente interesantes por lo recurrente de su doctrina en fallos de nuestros tribunales de justicia<sup>150</sup>:

“[---] Las consideraciones anteriores en cuanto a que la contribución de patente municipal constituye el pago de un impuesto, son muy importantes,

---

<sup>150</sup>FERNÁNDEZ RICHARD, José. Situación de las Sociedades Civiles, en Relación a la Contribución de Patente Municipal, que Establece el Art. 23 de la Ley de Rentas Municipales. EN: Revista *Temas de Derecho*. Enero a Diciembre de 2003. Nº 1 y 2 -Año XVIII-. Universidad Gabriela Mistral. Pág. 116. En igual sentido además consultar: FERNÁNDEZ RICHARD, José. Naturaleza Jurídica de la Patente Municipal y de los Derechos Contemplados en la Ley de Rentas Municipales. EN: Revista *Temas de Derecho*. Enero a Diciembre de 2003. Nº 1 y 2 -Año XVIII-. Universidad Gabriela Mistral. Pág. 108.

ya que ellas determinan que a las patentes municipales les sean aplicables las normas constitucionales en materia impositiva, que la Constitución Política consagra entre otras disposiciones en el art. 19 N° 20 y el principio de legalidad o reserva legal que esa misma norma de la Carta Fundamental establece.[---]”.

Según se lee del fragmento transcrito, el autor afirma que sólo el carácter *de impuesto* –que a su parecer detenta la patente municipal- es lo que le hace extensible las normas de garantías que nuestra Constitución despliega en materia de tributos. Con ello se implica necesariamente, aunque no lo diga abiertamente, que a las otras manifestaciones tributarias (tasas y contribuciones especiales) no les alcanzarían las normas constitucionales que reglan la materia.

De nuestra parte, no creemos que la importancia de su calificación radique en la aplicación diferenciada que –a parecer del autor citado- tendrían las normas sobre garantías constitucionales a ciertos tributos en desmedro de otros.

Lo expuesto por el autor encierra un error que se comprueba de la simple constatación de que nuestra Constitución actual, siendo esto precisamente materia de innovación respecto de la Constitución de 1925, reemplazó los vocablos “impuestos” y “contribuciones” que utilizaba esta

última, por la voz “tributo”. Así, en su texto vigente, los artículos 19 N° 20, 65 N° 1 y 63 N° 14, se refieren a “tributos”. Luego, no parece razonable afirmar que una precisión terminológica de tan alto tenor no haya tenido algún sentido, sobre todo cuando trata sobre el marco constitucional que regula la actividad tributaria del Estado, y máxime si se considera que no se está haciendo alusión a términos vacuos sino que echando mano a conceptos basales para la teoría general del Derecho Tributario. En este entendido, y siendo que no existen normas de jerarquía constitucional que definan lo que se entiende por *tributo*, debe estimarse que la expresión designa aquellas realidades que la doctrina y jurisprudencia uniformemente han identificado como tal, de lo que se obtiene que, partiendo de su clasificación tripartita, dicha expresión comprende, cuando menos, a impuestos, tasas y –también– a contribuciones especiales.

Si nuestra interpretación la doctrina en forma casi unánime (con la excepción del autor antes comentado).

Así, EVANS ESPIÑEIRA dice al respecto<sup>151</sup>:

“[---] Una precisión destacable de la Constitución de 1980 fue la utilización del vocablo “tributo”, en reemplazo de la expresión “impuestos y

---

<sup>151</sup> EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio. 2010. Los Tributos en la Constitución. Segunda Edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Págs. 93 y 94.

contribuciones”, de que se valía la del año 1925. La razón es que la voz “tributo” engloba a toda exacción patrimonial impuesta por la ley a las personas en beneficio de la nación, representada por el Estado, dejando atrás discusiones que, acerca del contenido y diferencias de impuestos y contribuciones, hubo respecto del texto antiguo. [---]”

Y luego en otro pasaje de su obra<sup>152</sup>:

“[---] A mayor abundamiento, el N° 20 del artículo 19 de la Carta Política, y como otra singularización del principio de isonomía, consagra la igualdad en la repartición de los tributos y cargas públicas. Como sabemos, el término tributo es genérico, comprensivo de todas las prestaciones de dinero hechas al Estado en virtud de la potestad impositiva para que cuente con recursos que le permitan cumplir con sus funciones y cometidos. En consecuencia, la voz “tributo” abarca los impuestos y contribuciones, los derechos y las tasas, los aranceles y demás cargas públicas pecuniarias, cualquiera sea la causa o motivo que se invoque como hecho gravado. [---]”

En igual sentido se puede consultar a AVILÉS HERNÁNDEZ<sup>153</sup>:

“[---] Finalmente, hacemos presente que el texto actual del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, luego de modificaciones al respecto, habla de tributos y no sólo de impuestos, con el objeto de ser comprensivo y al respecto y de no dejar fuera erogaciones tales

---

<sup>152</sup> *Ibid.* Pág. 155.

<sup>153</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor. 2005. *Legalidad Tributaria. Garantía Constitucional del Contribuyente*. Primera Edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pág. 75.

como las tasas o las contribuciones. En efecto, los impuestos, las contribuciones y las tasas son especies dentro del género tributos. [---]”

Finalmente, podemos citar a EVANS DE LA CUADRA<sup>154</sup>, autor que da cuenta de los motivos que se tuvieron en vista para el reemplazo de vocablos, aduciendo que con ello se buscaba poner fin a la antigua discusión -que se habría levantado bajo el tenor del antiguo texto constitucional- en cuanto a qué tipo de tributos en específico eran los regulados por la Carta Política de 1925. Con la modificación introducida por la Constitución de 1980 se zanja la discusión por cuanto comprende dentro de su esfera a todos los ingresos públicos del Estado bajo la denominación genérica *tributos*, con lo que quedarían afectados a la regulación constitucional tanto impuestos, como también tasas y contribuciones especiales.

Así lo han reconocido además nuestros tribunales (Tribunal Constitucional<sup>155</sup> y Corte Suprema<sup>156</sup>). Finalmente, se corrobora por la historia fidedigna de su establecimiento.

---

<sup>154</sup>EVANS DE LA CUADRA, Enrique. 2004. Los Derechos Constitucionales. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Tomo II. Pág. 284.

<sup>155</sup>Ver al respecto fallo de fecha 17 de mayo de 1994.

No parece que sea defendible otra lectura de las normas constitucionales que manejan la expresión en referencia si es que se consideran además los elementos *finalista* y *sistemática* de interpretación: la Constitución de 1980 tiene un claro sello liberal, cuando menos en materia económica, de manera que propendea establecer fuertes garantías en lo relativo al orden público económico y a impedir el entorpecimiento de la libre empresa a causa de tributos desproporcionados o que en general no se ajustaren a los parámetros de razonabilidad que imperan en los Estados con esta impronta. En este entendido, en el marco de este espíritu general, parece natural que las garantías relativas al poder tributario del Estado resulten extensibles a todas las manifestaciones de dicho poder y no limitadas a una sola de sus manifestaciones (el impuesto).

Por otro lado, y reparando con esto en lo que creemos es uno de los lineamientos del correcto discurso racional, diremos que pesa sobre quien

---

<sup>156</sup>Ver al respecto fallo por Recurso de Inaplicabilidad, causa Rol N° 16.293, de 1992. Lo interesante de este fallo radica en que la Corte no sólo viene a reafirmar –en términos declarativos y abstractos– que las garantías que norma la Constitución se extienden a todas las manifestaciones tributarias (y no sólo al impuesto), sino que el tribunal va más allá, y aplica dichas normas constitucionales a propósito de la regulación de una tasa municipal, concretando así la interpretación en este sentido. En efecto, el análisis del Tribunal recae sobre el actual artículo 42 de la Ley de Rentas Municipales, evaluándolo en función de las garantías de proporcionalidad y reserva legal, concluyéndose que no satisface, la normativa en cuestión, dichas exigencias de carácter constitucional.

considera que un concepto de carácter técnico jurídico no debe leerse en el sentido que la propia disciplina al que pertenece le ha atribuido, la carga de justificar su posición y dar razones para desviarse de la correcta utilización doctrinal del vocablo; y no a la inversa.

De este modo, quien afirma –como lo hace el autor implícitamente– que el término *tributo* usado en la Constitución no incluye a todas las manifestaciones tributarias que la doctrina le atribuye, se ve en la obligación de argumentar en función de razones de jerarquía constitucional que autoricen a desviarse del natural alcance del concepto empleado. En este entendido, no es válido que se parta de la base de que el término en cuestión no obedece a lo que la doctrina identifica como tal, sin invocar razones para ello, puesto esto invierte la carga argumentativa del correcto método jurídico.

Así las cosas, desechado que la importancia de la distinción radique en la aplicación diferenciada de garantías constitucionales, diremos en cambio que calificar el tributo objeto de esta investigación dentro de alguna de las tres manifestaciones del poder tributario estudiadas es de tremenda importancia por a lo menos dos razones: primero, porque una vez determinada la clase o naturaleza del tributo podrá construirse

alguna herramienta de interpretación que permita dar solución a casos de difíciles; y segundo, íntimamente relacionado con lo anterior, porque zanjada la clase o categoría específica a que pertenece el tributo se podrá establecer un límite efectivo al poder tributario del Estado, en su fase de aplicación o *aplicativa*.

Lo que se quiere decir es que sólo una determinada la naturaleza jurídica de una relación tributaria cualquiera (tasa, contribución especial o impuesto) se puede derivar su alcance, su esfera *de aplicación*, esto es, su extensión a hipótesis concretas (de ahí que se hable de limitación en la *fase de aplicación* del tributo), considerando para ello los elementos de configuración propios de esa categoría jurídica en específico, en la que se inserta el tributo.

Así, si del análisis del conjunto de la regulación legal que reglamenta una determinada relación se concluye que la obligación tributaria dimanante de ésta responde a la figura especial, entonces deberá darse a las normas que la contienen, para efectos de su aplicación a hipótesis concretas, una lectura *finalista* en función de los elementos que son propios de dicha categoría, acorde a su estructura y fundamentos jurídicos.



En estos términos, por ejemplo, si se llegare a que una obligación tributaria dispuesta por ley obedece específicamente a la figura de una *contribución especial*, basándose para ello en el contexto de su regulación -estimada en su integridad-, entonces el órgano aplicador (poder tributario en *su fase de aplicación*) en caso alguno podría extender la aplicación del tributo a alguna hipótesis en que no se observe una mayor ventaja o el aumento mensurable del gasto público producido especialmente por el agente pasivo, puesto que ello involucraría una errónea interpretación de la ley, que omitiría el elemento finalista.

Lo que se propone es que el análisis de interpretación considere ahora dos niveles: un *primer nivel interpretativo*, objeto del presente trabajo de investigación, en que se determina la naturaleza del tributo aplicado, procurando extraer de ello -de su naturaleza- elementos interpretativos relevantes; y un *segundo nivel interpretativo*, en que se interpreta en base a los elementos tradicionales, sólo una vez delimitado el espectro de aplicación del tributo de acuerdo a su especie (determinada en el primer nivel), ya sea tasa, contribución especial o impuesto.

Esto se enmarca en la teoría moderna de interpretación -unánime a estas alturas- que rechaza el carácter *excepcional* atribuido antiguamente a

las leyes tributarias, desechándose con ello aquellas inclinaciones que - radicándose fuera de la técnica tributaria- resolvían la interpretación ya *en favor del Fisco, en favor del contribuyente* o bien postulaban la interpretación *rígida* o *declarativa* de la norma tributaria.

La doctrina moderna –en que enlistamos entre otros a VALDÉS COSTA<sup>157</sup>- zanja la cuestión interpretativa en que debe darse con el *verdadero significado* de la norma, pudiendo para ello echarse mano a todos los principios y reglas generalmente admitidos por la ciencia jurídica, no importando si es que las resultas de la labor hermenéutica arrojan una interpretación *extensiva* o *restrictiva* respecto del tenor literal de la norma interpretada. Siguiendo a VANONI<sup>158</sup>, y siendo que la norma tributaria se visualiza ahora como una norma ordinaria, diremos que su interpretación debe realizarse con el mismo instrumental que se reputa como válido para la interpretación de cualesquiera otras normas jurídicas<sup>159</sup>. Las normas

---

<sup>157</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. 1982. Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo. Editorial Amalio M. Fernández. Págs. 61 a 71.

<sup>158</sup> VANONI, Ezio. 1973. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias [Traducción de Juan Martín Queralt]. Obras Básicas de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. Pág. 217.

<sup>159</sup> VANONI considera que la interpretación de la norma tributaria debe realizarse sobre la base de dos elementos estructurales diversos: un primer elemento de carácter *estático*, y que estaría determinado por la situación normativa –objetivado en una norma jurídica-; y un segundo elemento de carácter *dinámico*, que

tributarias pues “[---] como todas las otras normas, deben interpretarse con el fin de atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio en la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto [---]”<sup>160</sup>.

En definitiva, considerando el carácter *común* de la ley tributaria, y considerando además que el intérprete no debe sino buscar establecer su *verdadero sentido* más allá del estricto tenor literal (como proponía la doctrina de la interpretación estricta) en función de todos los métodos de interpretación que resulten aplicables según el derecho común, se estima que la forma de configuración jurídica del tributo atendida su especie resulta en una herramienta válida y -por lo demás- muy útil de interpretación.

## II. Importancia de la Distinción: Análisis de Hipótesis Particular

Para ilustrar lo que se viene diciendo, en las siguientes líneas se analizará un caso particular respecto del cual se han planteado problemas interpretativos para efectos de la aplicación del tributo de *patente*

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: viene dado por el principio doctrinal que informa a la norma y que debe construirse por el intérprete. Es dentro de este segundo elemento que VANONI introduce el *principio de la realidad económica* como regla de interpretación <<*realtà delle cose*>>. (*Ibid*)

<sup>160</sup> VANONI, Ezio. *Ibid*.

*municipal* que regula nuestro Decreto Ley N° 3.063<sup>161</sup>-<sup>162</sup>. El fin del análisis es poner en relieve los beneficios interpretativos que pueden obtenerse de considerar la calificación (impuesto, tasa o contribución especial) del tributo cuya aplicación se pretende delimitar.

Lo que se quiere demostrar, es que si se plantea el problema en estos términos puede llegarse a una solución más satisfactoria y fundada que la que se obtendría de un análisis limitado a los elementos tradicionales de interpretación, por vía de introducir una herramienta que se construye en función de los elementos de configuración jurídica del tributo atendida su clase o especie.

La hipótesis que se analizará corresponde a la situación *desociedades de inversión* frente al tributo de patente municipal que consagran los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales, cuestión que ha cobrado nuevas fuerzas desde el pronunciamiento del Dictamen N° 27.677 de 2010<sup>163</sup> de la Contraloría General de la República. El problema se ha

---

<sup>161</sup> Refundido y sistematizado por medio del Decreto N° 2.385 del Ministerio del Interior, promulgado con fecha 30 de mayo de 1996 y publicado en el Diario Oficial con fecha 20 de noviembre del mismo año.

<sup>162</sup> En lo que sigue nos referiremos a esta ley igual a indistintamente como “Ley de Rentas Municipales”.

<sup>163</sup> Este Dictamen ha sido confirmado posteriormente por el Dictamen N° 6.512 de 2 de febrero de 2012, que se pronunció en respuesta a requerimiento practicado por el Presidente de la Asociación Chilena de

centrado en determinar si es que la actividad de *inversión pasiva*<sup>164</sup> que desarrollan típicamente este tipo de sociedades podría o no encuadrarse dentro del hecho gravado que establecen los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales<sup>165</sup>, quedando finalmente todo reducido a establecer si es que específicamente la inversión pasiva podría calificarse o no como *actividad terciaria*, para lo cual se considera la definición que de dicho concepto hace la norma reglamentaria<sup>166</sup> dictada para la aplicación de los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales. Esto involucra un cuestionamiento de constitucionalidad del Reglamento.

La cuestión ha sido objeto de múltiples pronunciamientos oficiales, tanto de tribunales superiores como de parte de nuestra Contraloría General

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: Municipalidades y los alcaldes de los municipios de San Miguel, Macul, Santiago, La Florida, Providencia, La Cisterna, Maipú y Lo Barnechea, solicitando la reconsideración del dictamen N° 27.677.

<sup>164</sup>Al respecto, mediante el Dictamen 27.677 en referencia, la Contraloría General dispuso: “[---] la inversión pasiva, que, en general, consiste en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos [---]”.

<sup>165</sup>Ambas normas, en su conjunto, según se verá más adelante, afectan con el importe de patente municipal el desarrollo de todas aquellas actividades calificables como *secundarias* o *terciarias* y – excepcionalmente- también a ciertas actividades *primarias* que se desarrollen dentro del territorio de una comuna.

<sup>166</sup>Reglamento para la Aplicación del Artículo 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063 de 1979, Contenido en el Decreto N° 484 del Ministerio del Interior, promulgado el 30 de Abril de 1980 y publicado en el Diario Oficial el 1° de agosto del mismo año.

de la República, los que a continuación se analizan (si bien brevemente, procurando no exceder el objeto del presente trabajo).

Por medio del examen que sigue se pondrá de manifiesto la importancia que podría tener para el caso propuesto la introducción de algún criterio interpretativo diferente—como el que proponemos— que permita dar un principio de solución a la cuestión sobre las hipótesis afectadas con el tributo.

El análisis obviamente no será concluyente sino que meramente enunciativo, por cuanto la calificación definitiva de este tributo es precisamente el objeto final de la presente Tesis. En esta primera parte sólo pretendemos hacer notar la importancia de la distinción.

#### *-Análisis de los Fallos de la Corte Suprema*

Iniciaremos por analizar los fallos de la Corte Suprema que resuelven sobre el caso particular. Esta magistratura ha sido errática en sus decisiones, fallando en uno y otro sentido<sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup>Entre muchas otras sentencias que han resuelto que las sociedades de inversión quedan afectas a patente municipal por el desarrollo de la inversión pasiva, encontramos: fallo de fecha 22 de septiembre de 2011, en causa Rol N° 5828-2011; fallo de fecha 18 de octubre de 2011, en causa Rol N° 8494-2011; fallo de fecha 2 de diciembre de 2011, en causa Rol N° 7151-2011; fallo de fecha 16 de marzo de 2012, en causa Rol N° 667-2012; fallo de fecha 15 de mayo de 2012, en causa Rol N° 2762-2012; fallo de fecha 14

Como se verá, los razonamientos empleados se han dispersado entre las más variadas y coloridas construcciones jurídicas. En general, salvo honrosas excepciones -en que se falló a favor del contribuyente-, se observa que los fallos de la Corte Suprema sobre esta materia específica adolecen de una muy deficiente elaboración técnica, falla que no sólo se restringe a la disciplina tributaria sino que se extiende igualmente a otras áreas del derecho (*v.gr.* derecho comercial). La disociación en la forma en que ha razonado la Corte Suprema, que se observa en la manifiesta diferencia de mérito analítico entre fallos favorables y contrarios al contribuyente, nos lleva a pensar que se esconde bajo la marcada tendencia del último tiempo a fallos desfavorables una clara decisión política sobre la materia, construida sobre ciertas nociones de justicia.

A continuación se examinan brevemente los principales argumentos que ha considerado el alto tribunal en sus pronunciamientos, dando cuenta además de nuestra postura respecto de cada uno.

---

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: de junio de 2012, en causa Rol N° 5825-2011; fallo de fecha 2 de agosto de 2012, en causa Rol N° 3946-2012; entre muchos otros.

Por su parte, entre los fallos que resolvieron en contrario, considerando que la actividad de inversión pasiva desarrollada no configura el hecho gravado, encontramos: fallo de fecha 27 de julio de 2004, en causa Rol N° 2725-2003; fallo de fecha 9 de julio de 2008, en causa Rol N° 601-2007; fallo de fecha 26 de noviembre de 2008, en causa Rol N° 4741-2007.

a) Como primer argumento, siendo quizás el más recurrente, se ha fallado en consideración al *objeto o giro* declarado en los estatutos sociales del contribuyente. La Corte Suprema ha considerado en reiteradas ocasiones que si el objeto declarado en el pacto social de una sociedad autoriza el desarrollo de alguna actividad *comercial*, en tanto *acto de comercio* según el Código de Comercio, quedaría por ello dicha sociedad afecta a patente municipal en el desarrollo de sus actividades económicas.

Nos parece que este argumento resulta en un error de juzgamiento por a lo menos dos razones. Primero, por cuanto la patente municipal grava el desarrollo *efectivo y real* de actividades, no el desarrollo *potencial* o la mera declaración de intenciones en ese sentido. En estos términos, no puede juzgarse la concreción del hecho gravado en base a una mera declaración formal. Y segundo, porque cuando se define *actividades terciarias* en el Reglamento, ello no se hace referencia a un concepto de carácter *técnico jurídico* sino que *técnico económico* (la clasificación entre actividades primarias, secundarias y terciarias es propia de la economía y no de las ciencias jurídicas), de ahí que resulte impropio referirse a la calificación de acto de comercio referida en el artículo 3 del Código de Comercio.



b) Se ha argumentado además en función de la *naturaleza jurídica de la sociedad* respecto de la cual se aplica el tributo. La Corte Suprema ha razonado que si la sociedad en cuestión responde a la figura de una sociedad anónima, no podría en caso alguno eximirse del tributo. Esto en función de una defectuosa lectura del inciso segundo del artículo 1º de la Ley de Sociedades Anónimas: “[---] La sociedad anónima es siempre mercantil, aunque se forme para la realización de negocios de carácter civil. [---]”. Se ha argumentado que *los actos* de estas sociedades serían siempre y necesariamente mercantiles, y que, por ende, encuadrarían dentro del concepto de *actividades terciarias*.

Esta misma posición ha sustentado el autor FERNÁNDEZ RICHARD en una de sus obras ya citadas<sup>168</sup>.

De nuestra parte, estimamos que el razonamiento es errado. Primero, porque el hecho de que la ley declare que la sociedad (el sujeto) sea siempre de naturaleza mercantil, no se deriva que necesariamente todos sus actos deban también serlo. Segundo, y volviendo a lo antes dicho, porque los conceptos que emplea el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales no

---

<sup>168</sup> FERNÁNDEZ RICHARD, José. Situación de las Sociedades Civiles, en Relación a la Contribución de Patente Municipal, que Establece el Art. 23 de la Ley de Rentas Municipales. *Op. cit.* Pág. 119.

son conceptos de carácter *técnico jurídico* sino que de carácter *técnico económico*<sup>169</sup>, de manera que no se presenta relevante la invocada *mercantilización* de los actos.

c) Otros fallos se fundan en un análisis a *contrario sensu* del artículo 27 de la Ley de Rentas Municipales, estimando a su respecto la Corte que sólo podría alegarse la no afectación del tributo si resultare aplicable dicha *exención* (exención de carácter personal aplicable a ciertas entidades sin fines de lucro), lo que nunca podría predicarse respecto de *sociedades*, entidades organizadas para fines lucrativos.

A nuestro entender, este argumento carece de toda validez y se explica en la confusión de dos niveles de análisis diversos: la posición de los contribuyentes se construye sobre la base de un análisis sobre la configuración del hecho gravado, afirmándose que en la hipótesis en comento (inversión pasiva) *no nace* obligación tributaria alguna por cuanto no se detona a su respecto el *hecho gravado*—no se completa el supuesto de hecho de la norma que grava con el tributo—. Esto es distinto a afirmar que se *exime* de la obligación por aplicación de una *exención*, que es en lo que agota su argumentación la Corte Suprema en los fallos que se

---

<sup>169</sup>Ver punto a) anterior.

comentan. Mientras que lo primero implica que no concurren todos los elementos del presupuesto de hecho dispuesto por el legislador para el nacimiento de la obligación, lo segundo se traduce en que aún habiéndose configurado y completado el hecho gravado, no resulta a pesar de ello aplicable el tributo producto de una norma especial que desgrava especialmente al contribuyente.

**d)** Se constata también la existencia de fallos en que se argumenta en función de la modificación introducida por la ley N° 20.033<sup>170</sup> al artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales. Este es quizás el principal fundamento— aunque no necesariamente el más recurrente— al que se ha echado mano para fallar en contra de los contribuyentes.

Se estima que la modificación al artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, introducida mediante la dictación de la ley N° 20.033, que intercala la siguiente frase luego del primer punto seguido: “[---] Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente en el Servicio de Impuestos Internos. [---]”, importaría que las sociedades de inversiones como tales, en cuanto *sujetos*,

---

<sup>170</sup> Publicada en el Diario Oficial el 1 de julio de 2005.

quedarían siempre afectadas con el tributo, haciéndose caso omiso al tipo de actividades que desarrollen.

En esta misma línea de consideraciones, podemos citar Tesis de Grado relativa a la materia<sup>171</sup>, en la que se concluye que la inclusión de este párrafo por la ley N° 20.033 sería un elemento decisivo para resolver la cuestión planteada. Se afirma al respecto, que la modificación introducida al artículo cambiaría radicalmente el estatus de sociedades de inversión, quedando éstas-luego de la dictación de la ley modificatoria- en todo caso afectas a patente municipal por *cualquier* actividad que desarrollen. La conclusión se funda en el examen –algo apresurado a nuestro parecer- de la historia de establecimiento de la ley.

En nuestra visión, esta interpretación de la norma modificatoria no tiene ningún sustento en tanto confunde los elementos *hecho gravado* y *sujeto pasivo* del tributo. El hecho gravado que detona el gravamen de patente municipal consiste en la realización *de actividades* que sean calificables como secundarias o terciarias; el tributo no se detona en

---

<sup>171</sup> **TORRES AGUIRRE, Daniella.** 2009. De la Procedencia del Cobro de Patentes Municipales a las Sociedades de Inversión. Tesis -para optar al grado de licenciado en derecho-. Santiago. Facultad de Derecho. Pontificia Universidad Católica de Chile. Págs. 66 y ss.

atención *al tipo de contribuyente* del que se trate sino que considerando las actividades que éste desarrolla.

En estos términos, es perfectamente posible que una sociedad de inversión (denominación que viene dada por lo declarado *formalmente* en sus estatutos) desarrolle actividades diversas a la inversión pasiva, quedando por ello afecta al tributo. Y a la inversa, una sociedad que no sea catalogable *a priori* como sociedad de inversión, puede -no obstante dicha circunstancia- quedar eximida de patente municipal si en la práctica, *real y efectivamente*, se constata que sólo desarrolla la inversión pasiva.

En resumidas cuentas, la tesis sustentada por la Corte -secundada en el trabajo citado- se centra en una cuestión sin relevancia: no se discute si es que las sociedades de inversión son o no sujetos pasivos del tributo puesto que todas las personas, sin importar su forma o configuración, son en potencia sujetos pasivos, lo que en todo caso queda claro con la ley N° 20.033, lo que se discute en cambio es si la actividad que estas sociedades típicamente explotan (la inversión pasiva) queda o no comprendida dentro del hecho gravado del artículo 23. La modificación introducida por la ley N° 20.033 se refiere sólo al primero de los aspectos (sujeto pasivo del tributo), estableciendo un domicilio cierto para efectos de aplicar el tributo, siempre

y cuando ello sea procedente: cuando además la sociedad desarrolle actividades gravadas.

Y no podría ser de otra forma, puesto que afectar con tributos a un contribuyente atendidas sus características personales y no las actividades que efectivamente desarrolla podría traducirse en un problema de constitucionalidad (ruptura de los principios de *igual repartición de las cargas públicas e igualdad ante la ley*) más grave que el que se pretendía solucionar mediante la intromisión de la ley en cuestión.

Esta es la postura que ha defendido nuestra Contraloría General de la República<sup>172</sup>:

“[---] En efecto, de una interpretación sistemática y finalista del aludido decreto ley N° 3.063, especialmente de sus artículos 23, 24, inciso primero, y 26, inciso primero, aparece que los hechos que se gravan con patente municipal son ciertas actividades lucrativas y no meramente a personas, desvinculadas del respectivo hecho imponible.

Por lo demás, se consignó en la tramitación de la ley N° 20.033, que modificó, entre otras normas, el antedicho artículo 24, que dicha disposición “se limita a perfeccionar el sistema de cobranza de la patente, sin constituir un nuevo impuesto,..” -Primer Informe de la Comisión de Gobierno Interior, de la Cámara de Diputados, de 7 de abril de 2003, recaído en el proyecto de ley boletín N° 2892-06-1-, sin que se adviertan otros elementos

---

<sup>172</sup> Dictamen N° 6.512 de 2 de febrero de 2012.

interpretativos relevantes que hagan variar lo concluido en el dictamen recurrido.

De esta manera, los pasajes de la tramitación legislativa de la mencionada ley N° 20.033, que aludirían a la recaudación por concepto de cobro de patentes a las sociedades de inversión, deben entenderse dentro del supuesto en que dichas sociedades llegaren a realizar alguna de las actividades gravadas con patente municipal. [---]”

Notamos que la argumentación de la Contraloría se sustenta en dos pilares: primero, en que, como se venía diciendo, no deben pues confundirse aquellas normas que vienen a reglamentar algún aspecto relativo al *sujeto pasivo* de la relación tributaria con el *hecho gravado* en sí; y segundo, en que –al contrario de lo que se sostiene en la Tesis de Grado antes citada- no se observa en la tramitación legislativa de la ley en cuestión, ninguna alusión a que se pretendiera mediante su intromisión modificar de manera alguna el hecho gravado, ya sea ampliándolo o de otra forma, sino que simplemente se buscaba con la ley N° 20.033 perfeccionar las normas de fiscalización (de cobranza) del tributo. De esto se deriva que debería en todo caso desecharse la interpretación criticada por cuanto esta supone una modificación sustantiva del hecho gravado, en términos de extenderlo a nuevos determinados supuestos en función del sujeto pasivo.

e) Del otro lado, aquellos fallos que se han pronunciado en favor de los contribuyentes, han incorporado otros argumentos que-a diferencia de los ya examinados- revisten de elevado mérito en tanto se adecúan de mejor manera de nuestra normativa vigente.

Como primer argumento para fallar en favor del contribuyente, la Corte Suprema ha reparado en el *lugar físico* en que se desarrolla una actividad económica como consideración relevante para la configuración del hecho gravado.

Este argumento se funda en una lectura finalista del primer inciso del artículo 24. La Corte Suprema ha estimado que esta norma no viene a establecer simplemente un elemento de *atribución de competencia territorial* (no serviría sólo para fijar domicilio para efectos del cobro de la patente), sino que vendría a establecer un elemento adicional al hecho gravado: bajo esta interpretación, esta norma haría más exigente el hecho gravado en términos que para que resulte procedente aplicar el tributo a un contribuyente cualquiera, debería éste desarrollar una actividad en un lugar *físico* determinado.

Partiendo de esta constatación, y siendo que la inversión pasiva no importa una actividad que requiera de un lugar físico para su desarrollo, se



concluye por la Corte que no puede configurarse a su respecto el hecho gravado. Esto sin perjuicio de que la ley (modificación introducida por la ley N° 20.033) señale un domicilio comercial para este tipo de sociedades que típicamente desarrollan la inversión pasiva, que servirá para su afectación con el tributo en la medida que éstosefectivamente desarrollen actividades gravadas.

f) Finalmente, dentro del espectro de fallos favorables al contribuyente, se ha argumentado en función de la *constitucionalidad* del Reglamento en lo que se refiere a su definición de *actividades terciarias*. A nuestro entender, este es el punto de análisis esencial y en el que debería centrarse la discusión<sup>173</sup>.

La letra c) del artículo 2 del Reglamento dispone que se entenderán por actividades *terciarias* aquellas que “[---] que consisten en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, **en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias**, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia,

---

<sup>173</sup>En este segundo nivel interpretativo-según denominación por nosotros dada-

etc. [---]”. Pues bien, es a propósito de la parte remarcada en la cita que se levanta la objeción, específicamente, en cuanto a si podrían o no entenderse gravadas, producto de aplicación de este fragmento del Reglamento, las actividades económicas desarrolladas por sociedades de inversiones. Esto en el entendido que la actividad típicamente desarrollada por este tipo de sociedades (la inversión pasiva) no se traduce en la prestación de servicios ni en el comercio o distribución de bienes (primera parte de la cita), ni tampoco en alguna de las hipótesis específicas que enumera (tercera parte de la cita).

La Corte Suprema levanta una cuestión de constitucionalidad del Reglamento en términos de si éste excedería o no el contenido de la ley (artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales) al entregar un concepto amplio de actividades terciarias, que en todo caso transformaría a este tipo de actividades en una *figura residual* respecto de las otras dos: serían pues *actividades terciarias* en general, todas aquellas que no sean actividades *primarias* o *secundarias*. Así, todo conduce a determinar si es que la ley autoriza o no a establecer por vía reglamentaria un concepto tan amplio de actividades terciarias.

En los fallos en que la Corte Suprema ha resuelto en favor del contribuyente en función de este factor<sup>174</sup>, ha estimado el alto tribunal que siendo el Reglamento excesivo, en términos que establece una definición tremendamente amplia (de carácter residual) de actividades terciarias, debería por lo mismo leerse el mismo en forma restrictiva. Todo lo anterior resulta en que la inversión pasiva no quedaría en consecuencia comprendida dentro del supuesto de hecho que establece el tributo por no responder al concepto de actividades terciarias (de acuerdo a su concepto restringido o propio).

*-Posición de la Contraloría General*

La Contraloría General de la República por su parte ha concluido que no se configura el hecho gravado con patente municipal por el desarrollo de la inversión pasiva<sup>175</sup>. Su postura vigente se sustenta en el examen de constitucionalidad del Reglamento ya desarrollado en la letra f) del

---

<sup>174</sup>Fallo de fecha 27 de julio de 2004, en causa Rol N° 2725-2003; de fecha 9 de julio de 2008, en causa Rol N° 601-2007; de fecha 26 de noviembre de 2008, en causa Rol N° 4741-2007.

<sup>175</sup>Principalmente, por medio de los Dictámenes N° 27.677 de 2010 y N° 6.512 de 2012. El segundo dictamen se citó antes en este trabajo (*Supra*. Pág. 129. –letra d) del análisis-)

apartado anterior. Sin embargo, se advierte que hasta antes del Dictamen N° 27.677 su postura era diferente<sup>176</sup>.

Como nota distintiva, la Contraloría dispone que esta deficiencia reglamentaria puede –y debe– solucionarse por vía interpretativa, por medio de una lectura *restringida* del Reglamento en su aplicación, concordante con el principio *de primacía constitucional*, en virtud del cual el intérprete, ante diversas alternativas de interpretación posibles para una norma legal de rango inferior a las normas constitucionales, se ve obligado a optar por aquella que la haga compatible con el texto constitucional.

*-Discusión a Nivel Legislativo: Proyecto de Ley Interpretativa*

Se da cuenta finalmente que tal ha sido el alcance de la cuestión interpretativa planteada, que la misma ha motivado la introducción al congreso un proyecto de ley interpretativa. El propósito de los impulsores del proyecto sería despejar toda duda sobre la materia en examen, declarándose expresamente que la inversión pasiva configuraría en todo caso el hecho gravado con patente municipal.

---

<sup>176</sup>En efecto, en pronunciamientos anteriores la Contraloría General resolvió consistentemente en sentido contrario. Véase Dictámenes: N° 54.106 de 2006; N° 12.607 de 2006; N° 54.106 de 2006; N° 45.342 de 2008; N° 60.459 de 2008; N° 38.555 de 2008; N° 15.541 de 2009; N° 27.504 de 2009; N° 37.529 de 2009; N° 37.957 de 2009; y N° 62.394 de 2010; entre otros en el mismo sentido.

El proyecto de ley interpretativa introducido al congreso con fecha 2 de agosto de 2012, mediante Boletín N° 8482-06, propone el siguiente artículo único:

“[---] Artículo único. Declárese interpretando el artículo 23 del D. L. 3.063 de 1979 (sic.) que se entiende por actividad lucrativa terciaria toda aquella que produzca utilidad o ganancia y no sea considerada como primaria ni secundaria; lo que incluye, entre otras, (sic) las sociedades de inversión y las sociedades de profesionales, cualquiera sea su naturaleza, denominación y la actividad del contribuyente respectivo, encontrándose, por tanto, gravadas con las patentes (sic) a que hace referencia dicha disposición. [---]”

Se advierte en seguida que la norma interpretativa propuesta adolece de groseros errores de técnica tributaria que nos parecen por lo mismo inaceptables.

Dejando de lado los notorios errores de sintaxis y pobre redacción, nótese especialmente el contenido de la segunda parte (después del punto y coma). Se advierte el mismo problema de técnica tributaria que se observó antes respecto de cierta postura relativa a la interpretación de la ley N° 20.033: se confunden los elementos *hecho gravado* y *sujeto pasivo* del tributo.

Una cosa es que se diga que la inversión pasiva queda gravada en función de un concepto amplio y comprensivo de actividad terciaria, y otra muy distinta-e inaceptable a nuestro parecer- es que se afirme que las sociedades de inversión, en cuanto *sujeto del tributo*, quedan siempre y sin importar el tipo de actividad que desarrollen, afectos al tributo.

Esto último atenta contra una correcta técnica tributaria y desfigura la estructura del tributo en cuestión. Habría bastado que la norma interpretativa se limitara a establecer un concepto residual de actividades terciarias, siendo esto suficiente para lograr el objetivo pretendido, sin hacer mención especial a sociedades de inversión y sociedades profesionales. En suma, bastaría con lo dispuesto hasta antes del punto y coma.

Por lo demás, afectar con un tributo a un contribuyente atendidas sus características personales y no las actividades que efectivamente desarrolla podría derivar en el problema de constitucionalidad antes advertido en el análisis<sup>177</sup>(ruptura de los principios de *igual repartición de las cargas públicas* e *igualdad ante la ley*) más grave que el que se pretendía solucionar mediante la intromisión de la ley en cuestión.

---

<sup>177</sup>*Supra*. Pág. 129 - letra d) del análisis-.

*-Nuestro Análisis: Criterio Interpretativo Propuesto*

Se observa que el enfoque dado por los órganos públicos que se han pronunciado sobre el asunto -Corte Suprema y Contraloría General de la República- es distinto al por nosotros propuesto o, mejor dicho, importa un análisis menos comprensivo que el nuestro. Esto no se traduce en conclusiones necesariamente erradas de parte de dichas instancias administrativas y judiciales, sino que simplemente en un examen incompleto que –por lo mismo- igualmente debe objetarse.

Tanto la Corte Suprema como la Contraloría General de la República han centrado el examen en determinar si es que la inversión pasiva configura o no el hecho gravado con patente municipal, limitándose para ello al *tenor literal* de las normas que configuran el hecho gravado. Esta forma de abordar el problema –bajo nuestro enfoque- resulta insuficiente por cuanto no considera ciertos elementos apriorísticos que en todo caso vienen predeterminados por la configuración jurídica del tributo de patente municipal atendida su especie, sea cual sea la misma.

En otras palabras, nos parece que el enfoque utilizado no considera la relevancia que tiene para interpretar la norma tributaria el establecer previamente la naturaleza específica del tributo que regula, esto es, si es que

se trata de una tasa, de una contribución especial o de un impuesto. Tanto la Corte Suprema como la Contraloría General limitan su análisis al *segundo de los niveles interpretativos* propuestos, omitiendo completamente el primer nivel.

Piénsese que fuera procedente la calificación de *tasa* para la patente municipal<sup>178</sup> (primera hipótesis). En estos términos, y según se venía diciendo, se exigiría para el detono del hecho gravado que el contribuyente quede en todo caso afectado por una actividad (servicio) desarrollada por el ente municipal que le toque especialmente, de manera que sea posible precisar la forma en que el acto afecta al contribuyente.

Ahora supongamos que al tributo de patente municipal le correspondiera más bien la calificación de *contribución especial* (segunda hipótesis)<sup>179</sup>. En este caso sería necesaria para la configuración del hecho gravado que el contribuyente hubiere generado un mayor gasto (segunda

---

<sup>178</sup> Aunque podría pensarse en una primera aproximación que esta calificación no tiene absolutamente ningún sustento, según se verá más adelante en análisis, esta es precisamente la calificación (la de tasa) que le han extendido en otras legislaciones a aquel tributo que viene a cumplir una función análoga a la patente municipal regulada en nuestro ordenamiento, y que responde a los mismos parámetros: se detona por el ejercicio de actividades lucrativas y su alícuota se calcula considerando elementos del patrimonio del sujeto pasivo.

<sup>179</sup> Como se verá más adelante, esta es la posición que sustenta en doctrina nacional HERRERA.



configuración) para la entidad municipal que justificara la imposición por esta vía. Se descarta de plano la calificación de contribución especial en su primera configuración puesto que no se podría imaginar ventaja económica especial para el contribuyente derivado de actividades municipales, por lo menos en términos mensurables.

Finalmente, supongamos correspondiera la calificación *de impuesto* para el tributo de patente municipal (tercera hipótesis). En este entendido, la configuración del hecho gravado no quedaría sujeta a ninguna circunstancia especial.

En cualquiera de las primeras dos hipótesis (contribución especial o de una tasa) no sería sustentable afirmar que se configura el hecho gravado con patente municipal por el desarrollo de la inversión pasiva, en el entendido de que ambos tipos de tributos requieren de una actividad del ente público que afecte de manera particular al contribuyente.

Así, en lo que respecta a la primera hipótesis (tasa), esto no ocurriría puesto que el contribuyente no utiliza para el desarrollo de sus actividades económicas algún lugar o espacio físico determinado, de modo que resulta fácticamente imposible que exista la vinculación requerida entre la actividad del ente público y el contribuyente.

En lo toca a la segunda hipótesis (contribución especial), y partiendo de la misma consideración, no podría el contribuyente en caso alguno generar un mayor gasto para la administración municipal en tanto sus actividades no tendrían (ni podrían tener) incidencia física en el territorio municipal.

Sólo bajo la última de la hipótesis planteada la inversión pasiva podría quedar afecta con patente municipal por cuanto el impuesto no plantea exigencias particulares en lo que respecta a su hecho gravado, no resultando por tanto relevante a su respecto la posible vinculación que pueda mediar entre la actividad administrativa y el contribuyente.

\*Concretando nuestro pensamiento, diremos que la calificación del tributo permite la creación de una herramienta de interpretación sobre la base de los elementos de configuración del tributo atendida su especie. En este nivel de análisis, la calificación del tributo se encamina a encontrar *la razón de ser de la ley*(*<<ratio legis>>*) considerando la necesidad social que pretende satisfacerse con la norma tributaria.

Se reconoce que para la gran mayoría de los casos la cuestión sobre la clase o categoría del tributo queda relegada a un segundo plano en la medida que se zanje la verificación del hecho imponible con mediana

certeza, siendo esto suficiente para dar solución a su aplicación y justificar su cobro. Sin embargo, la metodología propuesta se presenta como una herramienta de gran interés para aquellos casos difíciles como el que se analizó, en que no puede concluirse definitivamente el detono del hecho gravado de la sola lectura de las normas que lo regulan, y en que, por lo mismo, la interpretación en función de los elementos de configuración del tributo atendida su especie puede llevarnos a una solución interpretativa más satisfactoria o -cuando menos- a un enfoque distinto del problema.

### **§6.Sobre el Hecho Gravado**

En este apartado, y siempre con miras a dar con la calificación para el instituto en estudio, se analizarán las normas que estatuyen el tributo de patente municipal. Corresponde –eso sí- hacer un alcance: el examen normativo propuesto no tiene por finalidad el desarrollo lato y sistemático de las normas que describen el hecho gravado. Nos proponemos como objetivo, tal como se declarara al iniciar este Capítulo, algo mucho menos pretencioso pero a su vez mucho más interesante: simplemente se dará cuenta de aquellos aspectos esenciales de la normativa legal, de los que se pueda arribar a una calificación certera para el tributo en estudio.

Hecha la prevención sobre el alcance de este estudio, en lo que sigue se analizan las normas esenciales que agotan el contenido del hecho gravado.

Debe iniciarse por el artículo 23 del Decreto Ley N° 3.063<sup>180</sup>, norma que grava con patente municipal la realización de actividades lucrativas de aquellas que puedan calificarse de *secundarias* y *terciarias*, excluyéndose del gravamen las actividades *primarias*, salvo cuando medie algún proceso de elaboración de productos y se realice su venta directa al público:

“[---] Artículo 23.- El **ejercicio** de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier **otra actividad** lucrativa **secundaria** o **terciaria**, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley.

Asimismo, quedarán gravadas con esta tributación municipal las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de maderas, labores de separación de escorias, moliendas o concentración de minerales, y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los productores, en locales, puestos, kioscos o en cualquiera otra forma que permita su expendio también directamente al público o a cualquier comprador en general, no obstante que se realice en el mismo predio, paraje o lugar de donde se

---

<sup>180</sup> Refundido y sistematizado por medio del Decreto N° 2.385 del Ministerio del Interior, promulgado con fecha 30 de mayo de 1996 y publicado en el Diario Oficial con fecha 20 de noviembre del mismo año.

extraen, y aunque no constituyan actos de comercio los que se ejecuten para efectuar ese expendio directo.

El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este artículo. [---]”

En ejecución del último inciso de la norma transcrita, se dictó un Reglamento<sup>181</sup> que viene a definir los conceptos centrales en la determinación del hecho gravado, en los siguientes términos:

“[---] Artículo 2º- Se entenderá por:

- a) Actividades Primarias: Todas aquellas actividades económicas que consisten en la extracción de productos naturales, tales como agricultura, pesca, caza, minería, etc. Este concepto incluye, entre otras actividades, la crianza o engorda de animales. El concepto de actividad primaria se extiende a las labores de limpieza, selección y embalaje y demás que sean previas a éste, que efectúe directamente el dueño de los productos provenientes de la explotación de una actividad primaria. Asimismo se comprenden en este concepto, los actos tendientes a la liquidación y venta de los productos provenientes de alguna actividad primaria, efectuados directamente por el productor, aún cuando sean realizadas en oficinas o locales situados fuera del lugar de extracción, ya sean urbanos o rurales
- b) Actividades Secundarias: Todas aquellas que consisten en la transformación de materias primas en artículos, elementos o productos manufacturados o semifabricados y en general todas aquellas en que interviene algún proceso de elaboración, tales como industrias, fábricas, refinerías, ejecución y reparación de obras materiales, instalaciones, etc.

---

<sup>181</sup>Reglamento para la Aplicación del Artículo 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063 de 1979, Contenido en el Decreto N° 484 del Ministerio del Interior, promulgado el 30 de Abril de 1980 y publicado en el Diario Oficial el 1° de agosto del mismo año.

c) Actividades Terciarias: Son aquellas que consisten en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, **en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias**, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia, etc. [---]”

Por su parte, el artículo 24 viene a regular dos aspectos de la obligación tributaria. Dispone primero la regla de sujeción o atribución territorial para la aplicación del tributo, y regula además la forma de su cálculo, estableciendo la base imponible y su alícuota:

“[---] Artículo 24.- La patente **grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado** con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda. Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año.

**El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio** de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a ocho mil unidades tributarias mensuales. Sin perjuicio del

ejercicio de la facultad municipal, se considerará la tasa máxima legal para efectos de calcular el aporte al Fondo Común Municipal, que corresponda realizar a las municipalidades aportantes a dicho Fondo por concepto de las patentes a que se refiere el artículo precedente. Al efecto, el alcalde, con acuerdo del concejo, podrá, dentro del rango señalado, fijar indistintamente una tasa única de la patente para todo el territorio comunal, como asimismo tasas diferenciadas al interior de la comuna, en aquellas zonas definidas en el respectivo instrumento de planificación urbana, mediante la dictación del correspondiente decreto alcaldicio, el cual deberá publicitarse debidamente al interior de la comuna.

Para los efectos de este artículo **se entenderá por capital propio** el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el **balance terminado el 31 de diciembre** inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas **del artículo 41.- y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta**, contenida en el Decreto Ley N° 824.-, de 1974.[---]<sup>182</sup>

En cuanto al primer aspecto, la norma dispone que la patente municipal afecta sólo a aquellas actividades que un contribuyente ejerce en un lugar determinado, considerando como tal, a modo de ejemplos, kioscos, locales, oficinas y establecimientos. Esto ha dado lugar a considerar que esta norma viene a establecer un elemento adicional al hecho gravado, en

---

<sup>182</sup> Se omitió aquella parte de la norma que no se presenta relevante para los fines del presente análisis.

tanto exigiría de una *conexión física* con un lugar geográfico determinado para la aplicación del tributo<sup>183</sup>.

En cuanto al segundo aspecto, establece como base imponible el *capital propio* del contribuyente, y como tasa del 2,5 hasta el 5 por mil sobre dicho capital propio, facultando a cada municipio para aplicar cualquier tasa dentro de ese rango. Finalmente, y respecto de aquellos contribuyentes que no están obligados a declarar según contabilidad completa, se establece un monto fijo de 1 Unidad Tributaria Mensual al año.

Como se observa, las dos normas legales transcritas en conjunto regulan todos los caracteres relevantes del tributo y agotan el contenido del hecho gravado, sin perjuicio de otras normas que regulan aspectos específicos de menor relevancia: así, el artículo 25 regula la distribución proporcional del importe en aquellos casos en que el contribuyente ejerza su actividad en más de un lugar por medio de unidades de gestión empresarial (sucursales, oficinas u otras); el artículo 27 establece una exención personal (en favor de personas jurídicas sin fines de lucro); el artículo 29 faculta al contribuyente para pagar el importe en cuotas semestrales y regula la

---

<sup>183</sup> A esto hacíamos referencia antes en el análisis (*Supra*. Pág. 131 –letra e) del análisis-).



obligación para cuando cambie de domicilio el contribuyente; los artículos 30 y 34 regulan la obligación y las responsabilidades derivadas del cambio de dominio del establecimiento sujeto de la patente; y el artículo 32, regula la obligación para aquellos contribuyentes personas naturales que ejerzan profesiones liberales.

### **§7. Patente Municipal como Tasa**

Del análisis doctrinal y normativo desarrollado hasta este punto, pareciera desprenderse que la asimilación de la patente municipal a una tasa no tiene sustento en absoluto. Sin embargo, según se expondrá en las siguientes líneas, podría intentarse –tal como se ha hecho en doctrina y jurisprudencia comparadas– una aproximación menos ortodoxa al asunto, que resulte en que sea más aceptable dicha calificación. A continuación se examina esta posibilidad, arribándose finalmente a una solución definitiva.

Podría resultar aceptable extender la calificación de tasa al tributo en estudio en la medida que se relativicen ciertos componentes tocantes a la configuración jurídica de la tasa. En efecto, para aceptarse la calificación deberían reevaluarse: primero, la conexión entre su hecho gravado y

aquellos servicios denominados *divisibles*; y segundo, la importancia de su cuantificación en función del *costo* del servicio.

Como vimos antes en el análisis, la tasa considera como elemento distintivo la verificación de una prestación por parte del Estado de un servicio divisible que afecta al contribuyente en forma particular e individualizada. Esta característica esencial sin embargo no se observa respecto del hecho gravado con patente municipal regulado en los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales, en que si bien podría subentenderse—con algo de imaginación— que la actividad del ente estatal en un sentido determinado es tocante a la finalidad del tributo (que serviría para financiar algún tipo actividad pública del municipio), no se percibe la misma como una condición para la configuración del hecho gravado, por lo menos no en términos de exigirse la prestación *particularizada* de un servicio.

Esto debería ser suficiente para excluir esta calificación, no obstante, la solución puede variar si se considera la posibilidad—como lo hace cierta doctrina que se cita en seguida— de que la tasa, no obstante deba vincularse inexorablemente con la actividad estatal, no requiere ya de la organización de un servicio de aquellos denominados divisibles (*uti singuli*)

sino que bastaría con la disposición de un servicio indivisible (*uti universi*). Esta postura es la que ha defendido el autor VILLEGAS<sup>184</sup>.

Por otro lado, según se concluyó antes en este trabajo, si bien el coste del servicio organizado no es el único criterio utilizable por el legislador para fijar la cuantía de la tasa, debería en todo caso ser el principal. En este entendido es que GIANNINI advertía que en aquellos *casosdudosos*<sup>185</sup>, en que la obligación podía bien revestir el carácter bien de tasa o de impuesto, la decisión pasaría por establecer el criterio predominante para la fijación del monto del importe, actuado dicho factor en todo caso como indicio de la naturaleza jurídica del instituto.

Considerando esta línea de proposiciones, se vislumbra en este elemento particular un segundo impeditivo para extender la calificación de tasa en la especie: el tributo de patente municipal regulado por los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales, no considera para su fijación el *coste* de un servicio organizado sino que atiende exclusivamente al valor del patrimonio del contribuyente (a su *capital propio*), lo que parece indicar que su naturaleza no responde a la de una tasa.

---

<sup>184</sup> VILLEGAS, Héctor. 2002. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Octava Edición. Buenos Aires. Editorial Astrea. Págs. 172 y ss.

<sup>185</sup> *Supra*. Pág.60.

Sin embargo, y aun cuando esta circunstancia debiera confirmar que el tributo en estudio no responde a la naturaleza de una tasa, podría pensarse—incluso en este punto—que no se presenta insalvable esta calificación y que este segundo obstáculo no se considera determinante una vez aceptada la primera premisa, máxime si se considera, como antes se venía diciendo antes en el análisis, que la cuantía del importe no va ligada necesariamente al coste del servicio, siendo este último tan sólo uno de muchos criterios disponibles que puede utilizar el legislador para su fijación.

Partiendo de esta base, para que fuera procedente la calificación de tasa debería aceptarse que esta categoría tributaria permite su cuantificación utilizando la capacidad contributiva como criterio primigenio.

En suma, para que resultara aceptable la calificación de tasa para el importe de patente municipal deberían antes aceptarse cuando menos las siguientes premisas: primero, que las tasas no se vinculan necesariamente e indefectiblemente a servicios divisibles, aun cuando siempre involucren la actividad estatal; y segundo, que el *quantum* de la tasa puede fijarse en función de parámetros que atienden preferentemente a la *capacidad contributiva* del obligado, sin que por ello degeneren la misma en

impuesto. Sólo aceptándose estas correcciones a los planteamientos originalmente formulados en este trabajo se podría asimilar exitosamente la patente municipal a una tasa.

Esta perspectiva ha sido recogida y validada en jurisprudencia comparada.

El autor LUNA REQUENA<sup>186</sup>, comentado el fallo del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba en causa *Fleischmann Argentina Incorporated*, da cuenta de que subyace a dicho pronunciamiento la tesis—si se quiere implícita— de que el tributo sobre el que resuelve responde a la naturaleza jurídica de *una tasa*. Esto puesto que de lo contrario no podría haberse resuelto su aplicación sin vulnerarse por ello la *Ley de Coparticipación Federal* vigente en Argentina, que impide que los municipios apliquen impuestos sobre ingresos brutos.

Lo interesante del caso en referencia es que el tributo analizado reúne esencialmente los mismos caracteres que la patente municipal regulada en nuestra Ley de Rentas Municipales, cumpliendo además análoga función: ambos se cobran a propósito del desarrollo de actividades lucrativas de

---

<sup>186</sup> LUNA REQUENA, **Álvaro**. ¿Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? -A propósito del fallo “Fleischmann Argentina Incorporated” del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba- [en línea]<<http://www.lf-abogados.com/lf/publicaciones.html>> [consulta: 15 de enero de 2013]

cierto tipo (típicamente comerciales). En efecto, el artículo 167 del Código Tributario en la Municipalidad de Córdoba grava:

“[---]El ejercicio de cualquier tipo de actividad comercial, industrial, de servicios u otra a título oneroso y todo hecho o acción destinada a promoverla, incentivarla, difundirla o exhibirla de algún modo, está sujeta al pago del tributo establecido por este Título conforme a las alícuotas, mínimos, adicionales, importes fijos e índices que establezca la Ordenanza Tarifaria Anual en virtud de los servicios de higiene, contralor, seguridad[---]”

Según se lee, este tributo es casi idéntico al de patente municipal regulado en nuestra ley con la salvedad de que aquél especifica (el contenido en el artículo 167 citado) la finalidad a que se afectaría el tributo. Sin embargo, esta diferencia anotada no alcanza a la configuración jurídica del tributo por cuanto hace una mera referencia genérica a servicios de naturaleza *indivisibles*, los que, como se dijo, no importan una relación particular ni tampoco individualizada respecto de un contribuyente determinado.

Para el autor comentado, al son de lo que se viene diciendo, extender al tributo regulado en el artículo 167 en referencia calidad de tasa como lo hace el tribunal en el fallo comentado, sólo podría tener algún sustento si es

que se parte de la base que para la configuración jurídica de la tasa no se exige la vinculación con servicios divisibles (primer componente al que hicimos referencia), ni tampoco la fijación del monto del importe en función del costo del servicio organizado (segundo componente). Esta sería precisamente la base sobre la que se construiría el fallo, aún cuando no se explicita el análisis en su parte considerativa.

El autor concluye que no es sostenible la posición del tribunal, principalmente, por cuanto la tasa, según entiende casi unánimemente la doctrina, necesariamente debe cerrarse en la prestación particular e individualizada de servicios divisibles, y porque además es de su naturaleza jurídica como instituto el que se fije en función del costo del servicio organizado, respetándose con ello el *principio de equivalencia*<sup>187</sup>. Cierra así su argumentación afirmando que el tributo sobre el que se pronuncia el tribunal en el fallo responde realmente a la naturaleza *de impuesto* sobre el ingreso bruto, lo que lo haría, en términos de la *Ley de Coparticipación Federal*, en todo caso vulneratorio de la ley tributaria argentina.

---

<sup>187</sup> *Ibid.*

\*Por nuestra parte, y recapitulando el análisis antes efectuado<sup>188</sup>, creemos que la vinculación entre tasas y servicios divisibles no admite discusión; los caracteres de particularidad e individualización que exige este tributo para su detono no permiten arribar a otra conclusión<sup>189</sup>. Esta ha sido la posición casi unánime en doctrina, con la excepción del autor VILLEGAS antes citado.

Más aún, siguiendo al Tribunal Supremo de España<sup>190</sup>, diremos que para que proceda el cobro de una tasa se requiere que el servicio no sólo sea organizado por el ente estatal sino que debe éste ser además *efectivo*, esto es, debe prestarse efectivamente y no de forma *potencial*. Completando los requerimientos en este sentido, la Corte Suprema de la Nación de Argentina<sup>191</sup> agrega que el servicio debe consistir en una prestación *concreta*, en oposición a prestaciones genéricas o difusas que se confunden

---

<sup>188</sup> *Supra*. Págs. 52 y ss.

<sup>189</sup> Sin perjuicio de que, según se dio cuenta antes en el análisis, sí se discute el alcance de dicha vinculación: esto es, si es que es fundamento jurídico o no del tributo.

<sup>190</sup> Fallos del 14 de octubre de 2000, de 26 de febrero, de 3 de marzo y 5 de septiembre de 2001. Comentados por QUERAL Ten obra citada (QUERALT, **Juan Martín**. [et al]. *Op. cit.* Pág. 72); y además, fallo de 28 de junio de 1995, citado por CALVO ORTEGA (CALVO ORTEGA. 1997. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid. Editorial Civitas. Pág. 105).

<sup>191</sup> Fallo de fecha 5 de septiembre de 1989, en causa “Compañía Química con Municipalidad de Tucumán”, comentado por LUNA REQUENA en una de las obras citadas (LUNA REQUENA, **Álvaro**. ¿Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? *Op. cit.*)



entre todos los gobernados, y además que la prestación debe en todo caso encontrarse *individualizada*, esto es, debe prestarse en forma individual respecto de cada uno de los contribuyentes a que se afecta con el importe. Recogemos e incorporamos a nuestra posición estas exigencias, que son perfectamente transferibles a nuestra realidad jurídica.

Considerando lo dicho hasta este punto, diremos que difícilmente la patente municipal regulada en nuestra Ley de Rentas Municipales podría asimilarse a una tasa en la medida que no encierra en caso alguno la prestación *particular* de un servicio *divisible* del ente municipal que revista los caracteres de *efectividad, concreción e individualidad* requeridos.

Cuando mucho los servicios que con mucha creatividad del intérprete se podrían asociar al hecho gravado con patente municipal, serían prestados en carácter general a la masa indistinta de gobernados, tales como administración, finanzas municipales, ordenamiento de vías y tránsito, etc. Estos servicios no son divisibles ni efectivos, tampoco se adscriben a un sujeto individualizado, sino que se trata de prestaciones *indivisibles*, de carácter general, y, cuando mucho, meramente *potenciales*.

El diagnóstico se confirma si se considera que, como se viene diciendo, nuestra Ley de Rentas Municipales al regular el hecho gravado

con patente municipal, a diferencia de lo que ocurría con análogo en el ordenamiento argentino, no declara expresamente la finalidad o motivos que se tuvieron en cuenta el legislador para el establecimiento del tributo, resultando por ello aún más lejana la posible conexión entre el gravamen y algún servicio dispuesto por el ente municipal, aún de aquellos indivisibles.

De otro lado, y en lo que respecta a los elementos de fijación de su base imponible, creemos que la circunstancia de que la patente municipal atienda para su cuantificación, única y exclusivamente, al capital propio (patrimonio tributario) del contribuyente, viene a confirmar que no se trataría en todo caso de una tasa. Esto en el entendido de que el principio *decapacidad contributiva* se asocia naturalmente al impuesto y no a la tasa.

Sin embargo, en este punto debe hacerse una prevención: aún cuando esta afirmación pueda coincidir en el resultado con aquella teoría estudiada antes en este trabajo que afirmaba que la conexión entre tasa y servicios divisibles aportaba el *fundamento jurídico* de ese tributo, que por lo mismo quedaría limitado en su cuantía al *coste* del servicio organizado; no debe derivarse de esta convergencia—si se quiere, incidental— con aquella teoría que la mismase aceptasin reparos.

La teoría, se recuerda, se aceptaba sólo parcialmente: si bien se observaba y aceptaba la vinculación entre tasa y servicios divisibles, se declaraba en seguida que no creíamos que de eso se derivara un límite *máximo y absoluto* determinado por el coste de organización del servicio prestado, siendo elegibles otros criterios de cuantificación por parte del legislador. Sin embargo, se establecía que debía resguardarse una debida razonabilidad para su fijación, que impediría en todo caso utilizar la capacidad contributiva como criterio primigenio, aceptando en cambio su aplicación en carácter exentiva y algunas manifestaciones de aplicación mixta.

En todo caso, se advierte que el análisis de razonabilidad del monto del importe podría considerarse innecesario: siendo que la patente municipal no se vincula a servicios divisibles, no se cumple con el supuesto esencial para extenderse la calificación de tasa, de lo que se obtiene que resultaría inútil cualquier examen relativo a los mecanismos de fijación de su monto por cuanto sería imposible asociarlo en todo caso al costo de un servicio particularizado.

## §8. Patente Municipal como Contribución Especial

En lo que respecta a esta segunda calificación y su procedencia, el análisis relevante debe recaer sobre el tributo de contribución especial en la *segunda configuración* estudiada. En efecto, sólo podría asimilarse la patente municipal a esta especie dentro del género de los tributos (a la contribución especial) si es que se considera que su fundamento como gravamen municipal recae en el *mayor gasto* público en que incurrirían los municipios producto de las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes que se adscriben a su territorio.

Esta –la de contribución especial- ha sido la calificación por la que ha optado la exigua doctrina nacional que se ha manifestado sobre el punto en análisis. En efecto, el autor HERRERA RAMÍREZ<sup>192</sup> extiende esta calificación para la patente municipal, en consideración a que –al parecer del autor- el fundamento de la patente municipal se encontraría en las necesidades comunales públicas en general y, especialmente, en las generadas por el desarrollo de actividades económicas por parte de los

---

<sup>192</sup> HERRERA RAMÍREZ, Jorge. Patentes Municipales. Santiago. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Págs. 8 y 162.

residentes que obligan a un mayor cuidado del municipio y provocan un aumento en el gasto público comunal.

Sin perjuicio de que se advierte desde ya que esta segunda calificación se aviene más a la naturaleza de la patente municipal que la primera analizada, siempre que se observa una cierta coherencia entre su postulado esencial -la constatación de un mayor gasto público-y el fundamento probable que se tuvo en consideración para instituir la regulación de patente municipal, debe en seguida tenerse en consideración que la contribución especial requiere de la reunión de ciertos elementos de configuración jurídica que en todo caso deberían observarse.

Como se dijo, la contribución especial exige que la obligación tenga como *fundamento* el mayor gasto público incurrido, lo que se traduce en que: (1) el nacimiento de la obligación tributaria debe en todo caso quedar condicionado a la *verificación efectiva* del gasto, de manera que no se detona la obligación de pago si no se genera un gasto; (2) la determinación de la *cuantía* del tributo debe fijarse por la medida del mayor gasto público en que incurre el Estado; y (3) el recaudo debe destinarse a *un fin* específico, cual es, solventar el gasto fiscal incurrido, lo que importa además que una forma especial de contabilización dentro de las finanzas del Estado.

El último de los elementos enunciados(3)nos parece el menos problemático en la especie. En efecto, no se observa dificultad alguna en afirmar que el tributo de patente municipal se afecta a un fin específico -al financiamiento municipal- y que dicha afectación se concreta en una forma especial de contabilización dentro de los caudales públicos, en tanto el importe del tributo ingresa directamente al erario municipal.

Mayores dificultades plantea—*prima facie*- el primero (1)de los elementos enunciados: la conexión esencial que se exige entre el hecho gravado y el mayor gasto público, al grado que no se podría producir el detono del hecho gravado si no se verifica dicho aumento en el gasto público.

No obstante, es posible observarlas i se entra en un análisis más detenido.

Como indicativo que favorece a esta vinculación, se puede anotar que el artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales exige como elemento del hecho gravado la presencia *física o material*del contribuyente en un lugar determinado: “[---] La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco **o lugar determinado**[---]”. Como se dijo antes, se ha estimado que este fragmento no viene sólo a

establecer un elemento de atribución de competencia territorial (no serviría sólo para fijar domicilio para efectos del cobro de la patente) sino que vendría a establecer un elemento adicional al hecho gravado, en términos de que para que resulte procedente aplicar el tributo debería en todo caso desarrollarse una actividad *en un lugar físico* determinado. Esta postura ha sido recogida por nuestra Corte Suprema<sup>193</sup>.

Este elemento podría indicarnos que la norma busca conectar el tributo con el mayor gasto público incurrido, lo que en todo caso sólo podría atribuirse a contribuyentes que usan para el desarrollo de sus actividades económicas algún lugar o espacio físico determinado, resultando sólo en estos casos fácticamente posible que exista la vinculación requerida entre la actividad del ente público y el contribuyente<sup>194</sup>.

Para asentar este argumento, debe antes revisarse el mismo críticamente. Para estos efectos debemos recordar en seguida lo que se ha

---

<sup>193</sup>Ver al respecto fallo de Corte Suprema en causa Rol N° 4741-2007.

<sup>194</sup>Este argumento podría servir también para favorecer la calificación de tasa. La tasa exige como presupuesto mínimo el que –cuando menos– sea posible que el contribuyente se vea afectado especialmente por alguna actividad del ente público, lo que sólo puede verificarse si existe un plano de acción común (un espacio físico en que pueda interactuar el contribuyente y el ente público).

dicho sobre la modificación legal introducida por la ley N° 20.033<sup>195</sup>, en tanto para algunos pareciera venir a alterar la naturaleza y alcance originales de la primera parte del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, al punto que obstaría a la conclusión antes expuesta.

Según se expuso antes en el análisis, existe una postura<sup>196</sup> que afirmaba que esta modificación legal se debería entender como una *regla de afectación personal* a sociedades de inversión con el tributo de patente municipal en tanto *sujetos*, sin atender al tipo de actividades que efectivamente desarrollen. En este entendido, y siendo que las sociedades de inversión no realizan sus actividades (típicamente la inversión pasiva) en un lugar físico determinado, por el simple hecho de que sus actividades no lo demandan, no resultaría sostenible –considerando este alcance para la modificación legal- la función antes postulada para la primera parte del artículo 24: bajo esta nueva formulación no podría entenderse ya que la norma exige –como elemento adicional del hecho gravado- de la *presencia física* de un contribuyente en un lugar determinado. Lo anterior se traduce

---

<sup>195</sup> Recordemos que la modificación intercaló la siguiente frase al inciso primero del artículo 24: “[---] Tratándose **de sociedades de inversiones** o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente en el Servicio de Impuestos Internos. [---]”.

<sup>196</sup> *Supra*. Pág. 126 –punto d) del análisis-.



finalmente en una supresión del elemento que conectaba el hecho gravado con el elemento presencial.

Recordamos en seguida que –según se dijo antes en este trabajo- la modificación introducida por la ley N° 20.033 se refiere sólo al elemento *sujeto pasivo* del impuesto y no al *hecho gravado* en sí, estableciendo un domicilio cierto para efectos de aplicar el tributo respecto de ciertos sujetos pasivos, siempre y cuando ello sea procedente: cuando además el sujeto pasivo desarrolle actividades gravadas. En estos términos, y según se lee de la historia fidedigna de la ley N° 20.033<sup>197</sup>, la modificación no viene a alterar de manera alguna la estructura del hecho gravado. De esto último se sigue que aún respecto de los contribuyentes a que se refiere expresamente la ley en comento deben verificarse todos y cada uno de los componentes originales del hecho gravado para su detono, lo que incluye, si se considera correcta la postura que se expone, que se exigirá también para ello el desarrollo de una actividad en un lugar físico determinado.

Con lo último dicho se reafirma el argumento que se viene analizando, tendiente a la calificación de contribución especial para la patente municipal, todo en función de una lectura *finalista*—que resulta más que

---

<sup>197</sup>Ver al respecto cita al Dictamen N° 6.512 de 2 de febrero de 2012.

aceptable a nuestro entender- del inciso primero del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales. Sin embargo, según se verá a continuación, aun aceptando lo anterior, esta consideración resulta por sí sola insuficiente para respaldar la calificación para el tributo en estudio.

Prosiguiendo con el análisis, debe ahora volverse al análisis de los elementos de la contribución especial.

Pues bien, restringiéndonos ahora al postulado original en su formulación más esencial, podría cuestionarse que el mayor gasto público constituya el *fundamento* de la patente municipal como figura tributaria, exigencia que debe satisfacerse para extender la calificación de contribución especial. Nada parece indicar que el nacimiento de la obligación tributaria por patente municipal quede supeditado a la efectividad del gasto público, en términos que si dicho gasto no se produce no se detonaría por ello la obligación.

La vinculación con el gasto público, aun cuando pueda constatarse en ciertos componentes del hecho gravado (como el anotado de la primera parte del artículo 24), se da en términos cuando mucho eventuales, siendo la afectación a que potencialmente -incluso probablemente- se destinaría el importe, pero no se traduce en una exigencia que sea condición de

existencia de la obligación: la obligación –se lee de los artículos 23 y 24- nace sin importar si es que *efectivamente* se verifica o no un mayor gasto público producto de la actividad del contribuyente, exigencia que parece no leerse de las normas que regulan el tributo de patente municipal.

Sumando en la misma direcciónse vuelve sobre el análisis antes expuesto en este trabajo<sup>198</sup>: la contribución especial exige para su configuración que la vinculación entre el gasto y el obligado al pago sea *inmediata* y además *verificable*; debe acusar un vínculo de mayor entidad que el existente entre el mismo gasto público y el resto de los gobernados. De esto se deriva el gasto debe ser identificable en términos de una mínima precisión, de manera que pueda adjudicarse a un contribuyente determinado, quien queda por lo mismo obligado a solventarlo.

Pues bien, no parece que la patente municipal reúna estos caracteres de inmediatez y precisión. El gasto–como venimos diciendo- no podría conectarse con el tributo sino en un alcance meramente potencial y eventual; se podría a lo mucho subentender del hecho gravado en términos gruesos y generales. Pero no existe claridad en lo que respecta a su contenido específico.

---

<sup>198</sup> *Supra*. Pág. 32.

En contra de lo que se viene diciendopodría argumentarse que ambas exigencias se pueden satisfacer si se adopta una visión un poco más flexible del elemento en análisis.

Así, en cuanto a la *precisión* del gasto y su identificación, podría argumentarse que este requerimiento se cumple con la simple constatación de que los tributos financian los gastos generales de una comuna específica, no siendo necesaria mayor precisión que esta de carácter *geográfica administrativa*.

Y en cuanto a la *efectividad* del gasto como condición de existencia de la obligación, para dar por cumplida la exigencia en este sentido podría pensarse que basta y sobra la constatación de que, como se venía diciendo, la obligación de patente municipal sólo se detona si es que el contribuyente *real y efectivamente* desarrolla actividades económicas gravadas en algún lugar físico determinado, *ergo*, no se detonaría la misma si es que el contribuyente no las desarrolla. En estos términos, subyace a esta línea de afirmaciones el que sólo se afectaría con el tributo a quienes generen*realmente* un mayor gasto público, partiendo de la base de que el desarrollo efectivo de la actividad del contribuyente va necesaria e indisolublemente unido a un mayor gasto público.

En resumidas cuentas, se obtiene que hasta este punto del análisis que si bien existen elementos que parecen excluir la calificación de contribución especial, podría decirse que éstos no son conclusivos, pudiendo bien argumentarse en contrario, lo que nos empuja a fijarnos en el último elemento -al que se asignó (2) antes en nuestro análisis- en carácter de factor dirimente.

Entrando con esto al análisis del último elemento de configuración de la contribución especial que nos restaba por analizar, diremos que las normas que estatuyen el tributo de patente municipal no consideran un límite a la cuantía del importe fijado en función de la medida del mayor gasto público incurrido. Aún más, como se venía diciendo en el apartado anterior, la Ley de Rentas Municipales fija la cuantía del importe utilizando la *capacidad contributiva* como criterio primigenio, lo que desvincula -en nuestra estimación- cualquier conexión que pudiere percibirse entre la patente municipal y el mayor gasto generado por actividades económicas de los contribuyentes.

A nuestro entender, esta se presenta como una razón definitiva para excluir la calificación de contribución especial.

A diferencia del tipo antes estudiado, la contribución especial exige que su cuantía sea determinada única y exclusivamente en función del monto del mayor gasto público incurrido, presentándose como un límite que no admite su aplicación ponderada en conjunción con otros criterios de cuantificación. De ahí que en ningún caso pueda permitirse la aplicación del criterio de capacidad contributiva para la fijación del monto del importe puesto que ello desfiguraría la naturaleza del tributo. En esto debemos ser tajantes y estrictos: no puede permitirse ni siquiera el más mínimo margen, en tanto –insistimos– la contribución especial, y esto es una de las notas que la distinguen de la tasa en lo que toca a su estructura jurídica, tiene como *fundamento jurídico* el mayor gasto en que incurre el Estado, de manera que la obligación no sólo queda supeditada en su nacimiento a la verificación de dicho aumento en el gasto público, sino que más aún, debe la obligación además cuantificarse atendiendo estrictamente al monto del gasto incurrido.

## **§9. Patente Municipal como Impuesto**

Nos resta por analizar esta última figura, aunque en este punto los resultados del examen son tanto forzados como obvios: si se considera que el impuesto es una *figura residual*<sup>199</sup> respecto de las otras, y se considera además que ya se descartó en el presente análisis que la patente municipal pueda asimilarse a cualquiera de las dos figuras restantes (tasa y contribución especial), entonces no podemos sino concluir que la patente municipal obedece a la naturaleza de un *impuesto*. No podría arribarse a ningún otro resultado sin caer por ello en la más absoluta incongruencia argumentativa.

Creemos que el análisis propuesto debe cerrarse en que la aplicación normativa de la capacidad contributiva para fijar la cuantía de la patente municipal, en carácter de criterio primigenio, permite descartar la calificación de tasa y también la de contribución especial (aunque se recuerda que respecto de la tasa la vinculación con servicios divisibles operaba como factor esencial).

Específicamente, y echando mano a conceptos desarrollados anteriormente en este trabajo, diremos que la patente municipal es un *impuesto especial*: ello por cuanto el recaudo se afecta a un fin particular (el

---

<sup>199</sup>*Supra*. Págs. 18 y ss.

financiamiento de gastos municipales), contabilizándose separadamente en las finanzas públicas; y porque además la obligación alcanza a contribuyentes determinados (residentes de un territorio municipal).

Sin perjuicio de las resultas a que se arribó producto del análisis efectuado, parece útil revisar algunas opiniones que se han manifestado en la materia que, aunque coinciden en el resultado con nuestro análisis, no se fundan en correctas razones, debiendo por lo mismo ser consideradas igualmente incorrectas.

En particular, nos referimos a la postura que ha manifestado el autor FERNÁNDEZ RICHARD en obras ya citadas.

El autor, en análisis limitado al tenor literal del artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, concluye que cuando el legislador utiliza la expresión “contribución”<sup>200</sup> para referirse a la patente municipal lo haría como sinónimo del término “impuesto”<sup>201</sup>. El autor no da mayores razones

---

<sup>200</sup>Se recuerda que el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales dispone: “[---] Artículo 23.- El ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una **contribución** de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley. [---]” (Énfasis añadido)

<sup>201</sup>**FERNÁNDEZ RICHARD, José.** Naturaleza Jurídica de la Patente Municipal y de los Derechos Contemplados en la Ley de Rentas Municipales. *Op. cit.* Pág. 108.

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: A continuación la cita textual:



para justificar su posición, limitándose a afirmar que nuestro ordenamiento no reconoce diferencia alguna entre ambos términos. Luego, cierra su análisis dando cuenta de que el Título IV de la Ley de Rentas Municipales utiliza la fórmula “De los Impuestos Municipales”, lo que –según su visión– remataría el argumento<sup>202</sup>.

La postura del autor se sintetiza en lo siguiente: el término “contribución” utilizado en la norma estudiada no se emplea en su sentido propio sino que como sinónimo de “impuesto”, debiendo en consecuencia desestimarse dicha palabra al leerse la norma; no obstante, el término “impuestos” que se lee del título en que se inserta la norma (Título IV) sí se utilizaría en sentido propio, y, por lo mismo, basta y sobra su inclusión en el texto de la ley para justificar la calificación de impuesto para la patente municipal.

---

“[---] De la lectura de la disposición transitoria observamos que el legislador se refiere a “contribución de patente municipal”. Sabido es que, **de nuestro ordenamiento jurídico**, “contribuciones” e “impuestos” son términos sinónimos, de modo que cabe concluir que la patente municipal no es otra cosa que un impuesto, y tal es así que las normas relativas a ellas se encuentran contenidas en el Título IV de la Ley de Rentas Municipales, Decreto Ley 3.063, que trata de los “Impuestos Municipales”, al igual que en la anterior Ley de Rentas Municipales, Ley 11.704 y sus modificaciones, dichas normas estaban en el Título IV, que trataba de las “Contribuciones o Impuestos Municipales”. [---]”

<sup>202</sup> Este argumento se reitera en la otra publicación ya citada del mismo autor (**FERNÁNDEZ RICHARD, José**. Situación de las Sociedades Civiles, en Relación a la Contribución de Patente Municipal, que Establece el Art. 23 de la Ley de Rentas Municipales. *Op. cit.* Pág. 116.)

Se observa que hasta este punto la argumentación del autorcomentado podría encerrar una contradicción. Se detecta una inconsistencia y más, una contradicción, puesto que el autor desestima completamente en una primera fase el tenor literal de la norma, cuando se utiliza la expresión “contribución”, pero luego, argumenta precisamente en función del tenor literal para justificar su postura, cuando la norma utiliza la expresión “impuestos”. Vemos en esto una inconsistencia en tanto se da validez diferenciada al elemento gramatical en un vaivén acomodaticio: se le asigna al tenor de la norma el carácter dirimente cuando ello sirve para respaldar la postura del autor, pero se desecha de plano dicho tenor cuando va contra la tesis sustentada.

En seguida el autor da cuenta de que existiría una razón de orden histórica para la imprecisión, haciéndose reseña al antiguo texto de la Ley N° 11.704 (predecesora del Decreto Ley N° 3.063), cuyo Título IV se leía “Contribuciones [o] Impuestos Municipales”<sup>203</sup>, formulación (el uso de la conjunción “o”) que en todo caso daría cuenta de la confusión de ambos

---

<sup>203</sup> Disponía el texto de la Ley N° 11.704: “[---] **TITULO IV De las Contribuciones o Impuestos Municipales**

CONTINUACIÓN DE LA NOTA: Artículo 24.o Los ingresos municipales provenientes de **contribuciones e impuestos**, son los que siguen: [---]” (énfasis añadido)

términos para efectos de la Ley de Rentas Municipales ya en esa época. Se implica con ello que la confusión obedece a un resabio histórico que conoce sus orígenes en el antiguo texto de la Ley de Rentas Municipales y que se heredó al del Decreto Ley N° 3.063. Luego, siendo que ambos términos se usaban alineados (separados solo por la conjunción “o”) y no en distintos pasajes como en su formulación actual, se dejaba entre ver con mayor claridad que la sinonimia se saldaba en todo caso en favor del impuesto (subsumiéndose “contribución” dentro del término “impuesto”), atendido su mayor peso relativo y al contexto histórico<sup>204</sup>.

Este argumento se puede desprender -con algo de imaginación- de la última parte de la cita comentada.

En suma, la posición del autor se funda en una cuestión meramente *lingüística o terminológica*<sup>205</sup>: según se dio cuenta antes en el análisis, en

---

<sup>204</sup> Volvemos a lo dicho sobre la Constitución de 1925: el texto de la antigua Constitución dio pie a profundas discusiones sobre el alcance y contenido de los términos “impuestos y contribuciones” en éste utilizados, específicamente, en cuanto a las diferencias que mediarían entre los conceptos, y, derivado de lo anterior, también en cuanto a qué tipo de tributos en específico eran los regulados por la Carta Política de 1925. Obviamente, era indiscutido que la norma regulaba a los *impuestos*, lo que se discutía es si es que erogaba su protección además a las otras dos figuras tributarias.

<sup>205</sup> El autor hasta este punto en su análisis no plantea una cuestión de substancia: se limita a constatar de la utilización de dos palabras como sinónimos, por mera impropiedad en el uso del lenguaje, lo que es diferente a afirmar que nuestro ordenamiento no reconozca diferencia conceptual entre los tres tipos

muchas legislaciones se ha homologado la palabra “impuesto” a la palabra “contribución”, de lo que derivó la construcción doctrinal del concepto compuesto “contribución especial” para marcar de mejor manera la diferenciación entre ambos institutos tributarios (contribución especial e impuesto). Pues bien, el autor extiende esta imprecisión en el lenguaje también a nuestro medio.

\*De nuestra parte, aun cuando reconocemos que puede llegar a argumentarse—con relativo éxito— que por razones históricas la Ley de Rentas Municipales confunde los términos en cuestión, confusión que en todo caso debería saldarse en favor del *impuesto*, este argumento en ningún caso es suficiente para sustentar una tesis acabada sobre la naturaleza jurídica del importe de patente municipal.

Estalínea de razones nos parecen insuficientes puesto que, dejando de lado la cuestión puramente terminológica planteada, la calificación jurídica de un tributo, así como la de cualquier otro instituto de derecho, no puede fundarse meramente en el *nombre* empleado por el legislador para referirse

---

tributarios (entre impuestos, contribuciones especiales y tasas). Nuestro ordenamiento, según se dijo, reconoce y diferencia a los tres tipos tributarios.

En este entendido, esta cuestión planteada no reviste el alcance ni entidad que tenía la problemática relativa a garantías constitucionales tratada por el autor, antes analizada en este trabajo.

a éste. Sostener lo contrario importa caer en un nominalismo burdo que desfigura la recta interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

En términos del autor LUNA REQUENA<sup>206</sup>:

“[---] En consecuencia, frente a un determinado instituto jurídico, en este caso frente a un tributo que aparecería denominado como *tasa* o *contribución*, lo que corresponde es escrutar fundamentalmente el contenido del hecho imponible y su relación con la base imponible, de modo de discernir su real naturaleza jurídica o, en otros términos, de modo de analizar si su realidad subyacente se compadece con la realidad que la doctrina universal ha identificado como correspondiente al término *tasa*. Si del análisis de su hecho imponible se advierte que el tributo es un impuesto, poco importará que el legislador lo haya denominado arbitrariamente *tasa*. [---]”

Recogemos íntegramente lo resuelto en el texto transcrito, al punto que esta debe entenderse como la crítica esencial a doctrina analizada: no es suficiente argumentar centrandó la labor interpretativa sólo en la *etiqueta* con que se nomina el tributo (si es que el propio legislador la califica de *impuesto* o de *contribución*), sin analizarse en absoluto los elementos de configuración jurídica del tributo. Poco importa si es que la propia norma (en este caso, el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales)

---

<sup>206</sup> LUNA REQUENA, Álvaro. ¿Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? *Op. cit.*

se refiere al tributo de patente municipal como *impuesto*, recayendo en el intérprete la carga de corroborar dicha calificación, debiendo dilucidar la realidad subyacente y determinando si ésta se compadece con el concepto que doctrinal y jurisprudencialmente se tiene de impuesto, todo en función de un análisis del hecho gravado y su relación con la base imponible.

En definitiva, la calificación jurídica de un instituto de derecho, ya sea un acto, contrato, un tributo o cualquier otro, depende de la denominación que la ciencia jurídica le asigne *conforme a su substancia*, y no de la denominación que arbitrariamente le asigne el legislador. En este entendido, si la denominación que del tributo hace el legislador no se condice la verdadera esencia jurídica del mismo, debe en todo caso desecharse lo primero y optarse por la realidad conforme nos dicta la ciencia jurídica.

Lo que se quiere decir, es que ni aun el legislador está autorizado para manipular arbitrariamente conceptos como los de *impuesto* y *contribución especial*, puesto que estos no son términos vacuos sino que vienen bien definidos por la doctrina y jurisprudencia y gozan además de reconocimiento constitucional, norma superior en el ordenamiento jurídico.

De lo dicho se obtiene que el análisis del autor no sólo resulta insuficiente sino que más aun, el enfoque es derechamente erróneo, pasando por lo mismo a ser el resultado a que llega accidental y –cuando mucho– meramente anecdótico: no se presenta pues un examen acabado del hecho gravado como la ciencia jurídica exige.

## CONCLUSIONES

Del presente trabajo se concluye que la patente municipal regulada en los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales responde a la naturaleza de un *impuesto*, lo que se obtiene de un análisis enfocado en los componentes relevantes de su hecho gravado y en la relación que media entre éste y su base imponible.

Todo conduce a un examen de las otras figuras (tasa y contribución especial) en el entendido de que el impuesto –figura residual- se caracteriza por no presentar atributos particulares en su hecho gravable: impuesto es -al fin y al cabo- cualquier tributo que no sea calificable preferentemente de tasa o de contribución especial. De acuerdo a lo anterior, el enfoque correcto para casos difíciles como el que se estudió, en que *prima facie* se observan razones para extender más de una sola calificación al tributo examinado, debe llevar a un análisis de descarte de las figuras especiales.

Con este fin, debían primero zanjarse los elementos de configuración jurídica de cada tipo especial: *la tasa* exige de la constatación de una vinculación esencial entre un servicio divisible y la obligación tributaria, aun cuando ello no alcance al fundamento jurídico del tributo; *la contribución especial* exige por su parte de un mayor beneficio obtenido



(primera configuración) o del mayor gasto público incurrido (segunda configuración), que en todo caso operan como fundamentos jurídicos del tributo, determinando por ello el nacimiento de la obligación, su cuantía y la destinación efectiva del importe.

Considerando estos elementos, para la patente municipal se excluye la calificación de *tasa*, primero, porque no se observa de los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales la carga de una prestación particular de un servicio divisible de parte del ente municipal, que revista los caracteres de efectividad, concreción e individualidad requeridos; y, segundo, porque la cuantía del importe se fija considerando la capacidad contributiva como criterio primigenio (el capital propio tributario del contribuyente), lo que, según se vio, desfiguraría en todo caso la naturaleza jurídica del tributo al romper el equilibrio estructural que debe observarse entre la base imponible y el contenido económico del hecho gravado, que no tolera llevar a ese extremo la aplicación del criterio de capacidad contributiva, admitiendo cuando mucho su aplicación mixta (con otros criterios) o en función exentiva.

Este último elemento permite descartar además la calificación de *contribución especial* para el importe estudiado. Lo anterior en

consideración a que la contribución especial exige el apego estricto al límite de cuantificación que vienen dados por su naturaleza y fundamento jurídicos, límite que se fija en el monto del mayor beneficio -en la primera configuración- y monto del mayor gasto -en la segunda-.

Pero habiéndose arribado a la calificación definitiva del tributo en estudio, cabe cuestionarse sobre la relevancia de la conclusión. En otras palabras, siendo que la patente municipal responde a la figura de *un impuesto*, debe ahora determinarse el alcance interpretativo de esta constatación de modo de finalizar satisfactoriamente el presente trabajo.

Creemos que la conclusión anotada resulta en una extensión en cuanto al espectro de hipótesis alcanzadas por el tributo de patente municipal, en una mayor *amplitud aplicativa* si se quiere, en términos que ya no deberá procurarse una actividad del ente público que alcance de manera específica al contribuyente para justificar la aplicación del tributo. Si la patente municipal responde a la figura de *un impuesto*, entonces no plantea especificaciones de ninguna especie en su hecho imponible, liberándose entonces de este orden de restricciones al ente aplicativo.

En este punto es necesario ilustrar lo que se viene diciendo volviendo para ello a la hipótesis de las *sociedades de inversión*, sobre la

que comentábamos antes en este estudio. Las resultas de nuestro análisis deberían llevar en todo caso a que –atendida exclusivamente la *clase* o *especie* del instituto tributario en cuestión- la configuración jurídica de la patente municipal *soporta* extender el hecho gravado a la *inversión pasiva*.

Sin embargo, no debe leerse lo anterior como que estamos concluyendo definitivamente que los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales gravan con el tributo a la inversión pasiva desarrollada por este tipo de sociedades. No es este el alcance de nuestra constatación.

Según se dijo, nosotros proponíamos un análisis en dos niveles: un *primer nivel interpretativo*, en que se determinaba la naturaleza del tributo aplicado, procurando extraer de ello –de su naturaleza- elementos interpretativos relevantes; y un *segundo nivel interpretativo*, en que se volvía sobre la interpretación en base a los elementos tradicionales, sólo una vez delimitado el espectro de aplicación del tributo de acuerdo a su especie (determinada en el primer nivel), ya sea tasa, contribución especial o impuesto.

Luego, lo que concluíamos del análisis es que la patente municipal es *un impuesto* y que –como tal- no dispone mayores exigencias en cuanto a los caracteres específicos que debe reunir su hecho gravado, por lo que su

configuración jurídica podría incluir *–resiste–* a cualquier supuesto de hecho, inclusive a la inversión pasiva.

Sin embargo, cosa muy distinta es lo que ocurre en un segundo nivel de análisis, en que debe verificarse –en base a otras herramientas de interpretación- si es que final y definitivamente se configura o no el hecho gravado. A nuestro parecer, no obstante la naturaleza de *impuesto* de la patente municipal, debe concluirse igualmente que la inversión pasiva no detona el hecho gravado, conclusión a la que se llega principalmente en aplicación del principio de *supremacía constitucional* que debe regir en toda actividad interpretativa, cuestión que fuera desarrollada antes en este trabajo sobre la que no volveremos procurandono distraer la atención del lector de lo que se quiere decir.

Con lo dicho hasta este punto podría intentarse una objeción: podría decirse que resulta que, al final de cuentas, deviene en inútil el análisis por nosotros propuesto, puesto que obtenida la calificación para el tributo en estudio, en un *primer nivel interpretativo*, igualmente la cuestión interpretativa se devuelve al escenario inicial: el problema interpretativo persiste. En definitiva, podría pensarse queriendo que la cuestión interpretativa planteada no queda alcanzada –entiéndase

*restringida o disminuida*- por la naturaleza del tributo –que por ser *impuesto* resiste igualmente cualquier hipótesis en su hecho gravable-, que por lo mismo deviene la calificación en ociosa.

Consideramos que plantear una objeción en esos términos demostraría la más absoluta incompreensión del estudio realizado, por lo que debemos oponernos enérgicamente, dando cuenta y reafirmando –en forma definitiva- el verdadero alcance y relevancia de nuestro estudio. Debemos ser absolutamente tajantes en cuanto al punto: la calificación del tributo cuya aplicación se pretende es absolutamente indispensable para la delimitación del hecho gravado y para una rigurosa labor de interpretación de las normas que lo contienen.

No puede asignarse relevancia (o descartarse la misma) al estudio basándose para ello únicamente en que su resultado final deja igualmente al intérprete en el deber de zanjar la cuestión interpretativa por otros medios (en un *segundo nivel interpretativo*). En general, una cuestión interpretativa puede cerrarse bien en el primer nivel de análisis o en el segundo propuestos, sin embargo, el hecho de que el resultado obtenido del primer nivel no permita arribar a una conclusión definitiva para un caso determinado, y deba procederse por ello al segundo, no anula en absoluto la

importancia del primer nivel: sólo habiéndose efectuado previamente la calificación del tributo (*primer nivel interpretativo*) puede procederse válidamente al segundo nivel, puesto que sólo determinada así la esfera de aplicación o marco base de afectación del tributo (por su especie), el aplicador está investido de argumentos mínimos y suficientes que le sirvan de base para zanjar definitivamente la cuestión de aplicación del tributo.

La relevancia del primer nivel de análisis aumenta dramáticamente si se considera que –en nuestro medio- respecto del tributo de patente municipal, tanto doctrinaria como jurisprudencialmente, no era posible dar con posturas claras, definidas y suficientemente fundadas en que se refiere a su naturaleza o especie tributaria, constatándose la existencia de conclusiones encontradas.

De todo lo anterior se obtiene quedel hecho de que nuestro análisis converja finalmente *en el resultado* con aquella postura de la Contraloría General de la República y de la Corte Suprema antes evaluada<sup>207</sup>, no se deriva que nuestro análisis se iguale -únicamente por ello-con el efectuado por dichos órganos. Según se dijo, su análisis (de la Corte Suprema y

---

<sup>207</sup>Que concluía que no se configuraba el hecho gravado por la inversión pasiva desarrollada por sociedades de inversión.

Contraloría) debía igualmente objetarse por presentarse el mismo incompleto: tanto la Corte Suprema como la Contraloría General de la República omitían el *primernivel de análisis interpretativo*, de lo que resulta que debíapues rechazarsesu labor aplicadora del tributo. Insistimos en que sólo una vez determinada la naturaleza o especie del tributo en cuestión, lo que se logra en función de un análisis integrado de todas las normas relevantes para la determinación del hecho gravado, se llega a establecer su marco base acción, y, sólo zanjado lo anterior, puede luego procederse al segundo nivel de análisis, en que se zanja la cuestión en base a otros elementos interpretativos.

Se comprobó en este trabajo que la situación de la inversión pasiva frente al tributo de patente municipal no es igual según de si se trate de una *tasa*, de una *contribución especial* o de un *impuesto*, resultando que sólo ante el tercer supuesto (impuesto) el análisis relevante del hecho gravado que presentan la Corte Suprema y la Contraloría General de la República puede revestir alguna relevancia argumentativa. Con lo anterior se demuestra que, aún cuando nuestro análisis converge en el resultado con el de dichos entes públicos, esta convergencia –se observa- es meramente accidental.

Para cerrar el punto, diremos que el enfoque planteado en este estudio es de utilidad *general*. De ahí también su importancia.

A nuestro parecer, toda labor de interpretación, de cualquier tributo, debería respetar y satisfacer los dos niveles de análisis de los que se viene hablando. Con esto zanjamos la cuestión sobre la relevancia del análisis: la importancia del estudio que presentamos no debe buscarse sólo en el caso particular objeto del presente estudio sino que debe evaluarse el mismo *en general*, como lineamiento de la correcta metodología jurídica.

En este punto se advierte que si bien la cuestión planteada adquiere mayor relieve en aquellos *casos difíciles*, en que no quedaba clara la verificación del hecho gravado del solo *tenor literal* de las disposiciones que lo regulan y en que además se planteaba la cuestión de calificación del tributo (en que no exista absoluta claridad sobre su naturaleza o especie), lo cierto es que la calificación del tributo es indispensable siempre, y aún más, creemos que va siempre implícita en la labor interpretativa, aún cuando no pueda distinguirse nítidamente a nivel analítico. Ahora, no debe leerse de esto último que basta con que se *implique* la calificación para satisfacer la exigencia de análisis postulada: todo análisis debería iniciar con la calificación del tributo cuya aplicación se pretende, dirimiendo para



eloclaramente sus elementos esenciales, y no partir de la base de una calificación supuesta.

## BIBLIOGRAFÍA

### I. OBRAS CONSULTADAS:

1. **AGUIRRE PANGBURN, Rubén.** 1966. Los Tributos Especiales en la Doctrina y en la Legislación Mexicana. México. Universidad Nacional Autónoma de México.
2. **AHUMADA, Guillermo.** 1969. Tratado de Finanzas Públicas. 4º Edición. Buenos Aires. Ediciones Merlo.
3. **AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor.** 2005. Legalidad Tributaria. Garantía Constitucional del Contribuyente. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.
4. **BERLIRI, Antonio.** 1952. *Principi di Diritto Tributario. Milano. Dott. A. Giuffré Editore.* Volumen I.
5. **BERLIRI, Antonio.** 1971. Principios de Derecho Tributario. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. Volumen II.
6. **BLUMENSTEIN, Ernst.** 1954. *Sistema di Diritto delle Imposte.* Milano. Dott. A. Giuffré Editore.
7. **CALVO ORTEGA.** 1997. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid. Editorial Civitas.

8. **CASADO, Gabriel.** 2009. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Edición. Madrid. Editorial Tecnos.
9. **CORTÉS DOMINGUEZ, Matías.** 1968. Ordenamiento Tributario Español. Madrid. Editorial Tecnos.
10. **D'AMATI, Nicola.** 1984. *il Diritto Finanziario. Bari. Cacucci Editore.*
11. **DE LA GARZA, Sergio.** 1976. Derecho Financiero Mexicano. 7° Edición. México. Editorial Porrúa.
12. **DUVERGER, Maurice.** 1960. *Institutions Financieres. Paris. Presses Universitaires de France.*
13. **DUVERGER, Maurice.** 1968. *Finances Publiques.* 6° ed. Paris. *Presses Univesitaires.*
14. **EVANS DE LA CUADRA, Enrique.** 2004. Los Derechos Constitucionales. Santiago. Editorial Jurídica de Chile de Chile. Tomo II.
15. **EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio.** 2010. Los Tributos en la Constitución. Segunda Edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.
16. **FERNÁNDEZ RICHARD, José.** Situación de las Sociedades Civiles, en Relación a la Contribución de Patente Municipal, que

Establece el Art. 23 de la Ley de Rentas Municipales. EN: Revista *Temas de Derecho*. Enero a Diciembre de 2003. N° 1 y 2 -Año XVIII-. Universidad Gabriela Mistral.

17. **FERNÁNDEZ RICHARD, José**. Naturaleza Jurídica de la Patente Municipal y de los Derechos Contemplados en la Ley de Rentas Municipales. EN: Revista *Temas de Derecho*. Enero a Diciembre de 2003. N° 1 y 2 -Año XVIII-. Universidad Gabriela Mistral.

18. **FERREIRO LAPATZA, José**. 1993. Capítulo X. Tasas y Precios Públicos. EN SU: Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local. Madrid. Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas.

19. **GIANNINI, A.D.** 1957. Instituciones de Derecho Tributario. Séptima Edición. Madrid. Editorial de Derecho Financiero.

20. **GIULIANI FONROUGE, Carlos**. 2004. Derecho Financiero. Novena Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley. Tomos I y II.

21. **GIULIANI FONROUGE, Carlos; GOMES DE SOUSA, Rubens** y **VALDÉS COSTA, Ramón**. 1967. Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana.

Secretaría General, Organización de los Estados Americanos,  
Washington, D.C., Estados Unidos.

22. **HENSEL, Albert.** 1956. *Diritto Tributario*. Milano. Dott. A. Giuffré Editore.

23. **HERRERA RAMÍREZ, Jorge.** Patentes Municipales. Santiago. Editorial Jurídica ConoSur Ltda.

24. **INGROSSO, Gustavo.** 1956. *Diritto Finanziario*. Nápoli. Casa Editrice Dott. Eugenio Iovene.

25. **JARACH, Dino.** 1983. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires. Editorial Cantagallo.

26. **LATORRE VIVAR, Patricio.** Las Sociedades Estatales en el Ordenamiento Jurídico Chileno: Naturaleza, Límites y Control de sus Actividades. EN: Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Primer Semestre de 2008. XXX. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

27. **LUNA REQUENA, Álvaro.** Inaplicabilidad del Principio de Capacidad Contributiva a las Tasas. [en línea] <<http://www.lf-abogados.com/lf/publicaciones.html>> [consulta 15 de enero de 2013]

28. **LUNA REQUENA, Álvaro.** ¿Tasas o Impuestos sobre los Ingresos Brutos Municipales? -A propósito del fallo “Fleischmann Argentina Incorporated” del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba- [en línea] <<http://www.lf-abogados.com/lf/publicaciones.html>>[consulta: 15 de enero de 2013]
29. **MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo.** 1986. Derecho Tributario General. Buenos Aires. Ediciones Depalma.
30. **MASSONE PARODI, Pedro.** 1979. Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. Valparaíso, Chile. Universidad de Chile. Departamento de Ciencias Jurídicas Valparaíso.
31. **PÉREZ DE AYALA, José.** 1968. Derecho Tributario. Madrid. Editorial de Derecho Financiero.
32. **PUGLIESE, Mario.** 1939. Instituciones de Derecho Financiero. Primera Edición Española. Ciudad de México. Fondo de Cultura Económica.
33. **QUERALT, Juan Martín; LOZANO, Carmelo; TEJERIZO, José M. y CASADO, Gabriel.** 2009. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Vigésima Edición. Madrid. Editorial Tecnos.

34. **SAINZ DE BUJANDA, Fernando.** 1987. Lecciones de Derecho Financiero. Madrid. Quinta Edición. Facultad de Derecho, Universidad Complutense.
35. **TORRES AGUIRRE, Daniella.** 2009. De la Procedencia del Cobro de Patentes Municipales a las Sociedades de Inversión. Tesis -para optar al grado de licenciado en derecho-. Santiago. Facultad de Derecho. Pontificia Universidad Católica de Chile.
36. **TROTABAS, Louis.** 1967. *Finances Publiques*. 2° ed. Paris. *Dalloz*.
37. **VALDÉS COSTA, Ramón.** 1982. Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo. Editorial Amalio M. Fernández.
38. **VALDÉS COSTA, Ramón.** 1996. Curso de Derecho tributario. Segunda Edición. Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid. Depalma – Temis - Marcial Pons.
39. **VANONI, Ezio.** 1962. Elementos del Derecho Tributario. Primera Edición. Milano. *Dott. A. Giuffré Editore*. Tomo II.
40. **VANONI, Ezio.** 1973. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias [Traducción de Juan MartínQueralt]. Obras Básicas de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid. Editorial de Derecho Financiero.

41. **VILLEGAS, Héctor.** 2002. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Octava Edición. Buenos Aires. Editorial Astrea

## **II. JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

### **Del Tribunal Constitucional**

1. Fallo de Tribunal Constitucional de fecha 17 de mayo de 1994, en causa Rol N° 183.

### **De la Corte Suprema**

1. Fallo por Recurso de Inaplicabilidad causa Rol N° 16.293, de 1992.
2. Fallo de fecha 27 de julio de 2004, en causa Rol N° 2725-2003.
3. Fallo de fecha 9 de julio de 2008, en causa Rol N° 601-2007.
4. Fallo de fecha 26 de noviembre de 2008, en causa Rol N° 4741-2007.
5. Fallo de fecha 22 de septiembre de 2011, en causa Rol N° 5828-2011.
6. Fallo de fecha 18 de octubre de 2011, en causa Rol N° 8494-2011.
7. Fallo de fecha 2 de diciembre de 2011, en causa Rol N° 7151-2011.
8. Fallo de fecha 16 de marzo de 2012, en causa Rol N° 667-2012.
9. Fallo de fecha 15 de mayo de 2012, en causa Rol N° 2762-2012.
10. Fallo de fecha 14 de junio de 2012, en causa Rol N° 5825-2011.
11. Fallo de fecha 2 de agosto de 2012, en causa Rol N° 3946-2012.



## **De la Contraloría General de la República**

1. Dictamen N° 54.106 de 2006.
2. Dictamen N° 12.607 de 2006.
3. Dictamen N° 54.106 de 2006.
4. DictamenN° 45.342 de 2008.
5. DictamenN° 60.459 de 2008.
6. DictamenN° 38.555 de 2008.
7. DictamenN° 15.541 de 2009.
8. DictamenN° 27.504 de 2009.
9. DictamenN° 37.529 de 2009.
- 10.DictamenN° 37.957 de 2009.
- 11.DictamenN° 62.394 de 2010.
- 12.Dictamen N° 27.677 de2010.
- 13.Dictamen N° 6.512 de 2012.