



UNIVERSIDAD DE CHILE

UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO

**DERECHOS, PRECIOS, TASAS Y TRIBUTOS EN LA JURISPRUDENCIA
DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO

AUTOR: CRISTIAN MANUEL A. MORA CALDERÓN

PROFESOR GUÍA: ENRIQUE NAVARRO BELTRÁN

SANTIAGO DE CHILE
JUNIO 2018

RESUMEN:

En el presente trabajo se analiza las sentencias del Tribunal Constitucional Chileno más importante relativa a los cobros que realizan los entes públicos, por la utilización de bienes de uso público, actividades o servicios que prestan a los ciudadanos, sean en forma directa o indirecta, que el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia reciente denomina como “*derecho*” o “*tarifas*”, en relación con el concepto de “tributo”, y en especial con una de sus especies las “tasas”.

Con dicho objeto, en primer lugar, es necesario salvar problemas terminológicos, para luego fijar los conceptos comúnmente utilizados relativos a los tributos y sus especies. A su vez, determinar las dos posturas contrapuestas, doctrinales y jurisprudenciales, que sobre el concepto de tasa se han desarrollado en Chile. Por otra parte, se analizará la diferencia entre las tasas y el concepto de precios, y la distinción entre potestad de tributaria y potestad tarifaria.

Del examen de los conceptos, posturas y diferenciaciones doctrinales y jurisprudenciales, se extraerán principios y reglas, que se aplicarán a las sentencias del Tribunal Constitucional, con el objeto de extraer el fundamento o doctrina base de las sentencias analizadas, con el objeto de poder deducir principios y reglas de aplicación a casos futuros.

PALABRAS CLAVES:

Derechos - Precios Públicos – Tasas – Tributos – Potestad Tarifaria.

Contenido

I.- INTRODUCCIÓN.....	1
II.- PROBLEMAS TERMINOLOGICOS. -	3
III.- EL CONCEPTO DE TRIBUTO. -	7
IV. TASAS.	10
V. DOS VISIONES CONTRAPUESTAS EN RELACIÓN CON LA CONCEPCIÓN DE TRIBUTO EN RELACIÓN CON LAS TASAS.	12
1. Sentido Restringido de un Institución Jurídica “El tributo”. La tesis que nos dice que la voz tributo utilizado por la Constitución Política de 1980 no comprende a las tasas.....	12
1.1. La noción de tributos y sus especies carece de relevancia jurídica en el ordenamiento jurídico.	12
1.2. Un sector de la doctrina señala que las tasas no son propiamente tributos.....	12
1.3. Los constituyentes utilizaron “la voz tributos” incluyendo en ella solamente los impuestos y las contribuciones, mas no así las tasas.	13
1.4. “La Doctrina de Los Derechos”. La Contraprestación y la Voluntariedad. Sustentada por la Jurisprudencia.	14
2. Tesis de tributo en un sentido amplio. La Tasa como tributo.....	18
2.1. La Doctrina Mayoritaria.	18
2.2. Las tasas no son cargas. La tasa es una obligación.	18
2.3. La Comisión de Estudios de la Nueva Constitución.	20
2.4. Visión amplia en la Jurisprudencia. Las tasas están comprendidas en la noción de tributos.	20
2.5. La Tasa no es contraprestación. Divisibilidad.	25
2.6. Principio de afectación.....	26
VI. TASA Y PRECIOS.....	27
1.- La distinción entre precio y tasa.	27

1.1.- La noción de precios.	27
1.2.- Criterios de diferenciación entre tasa y precio.....	29
2. La distinción de “Potestad Tributaria” y “Potestad Tarifaria”, y la concepción de “Tarifa”.	32
VII. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.	35
1. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 247, de 14 de octubre de 1996.	35
2. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1.034, de 7 de octubre de 2008.	37
3. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 1063/2008, de fecha 12 de junio de 2008.	42
4. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 1295/2009, de 6 de octubre de 2009.....	44
5. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1405/2010, de fecha 3 de agosto de 2010.....	47
6. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 2332-2012, de 24 de julio de 2014, Caso “CBS Outdoor Chile S.A.”	52
VIII. CONCLUSIÓN.....	55
IX. BIBLIOGRAFÍA:.....	56

I.- INTRODUCCIÓN.

El tributo encuentra su origen en un conflicto de intereses que se plantea entre el ente público que necesita recursos económicos y el individuo que los posee, y constituye el medio a través del cual dicho conflicto se soluciona. El tributo [en una visión clásica], no es otra cosa que una prestación de carácter económico destinada a enriquecer al ente público a expensas del contribuyente y que el Estado exige normalmente para solventar sus gastos; además, esta prestación se obtiene, por regla general, con ocasión y en relación con la riqueza del ciudadano¹.

Así, podemos decir que el tributo, se ha definido, en general tradicionalmente y hasta ahora, de dos formas. La primera –la más normal- define el tributo como una prestación coactiva, que se desarrolla principalmente, en Italia en los años sesenta y setenta, llamada teoría de la función, que explica el tributo como una relación de poder, como una manifestación de poder del Estado, desde su establecimiento hasta su aplicación, en cumplimiento, de una función tributaria (la función de proporcionar al Estado los recursos dinerarios que procuran los tributos). Por otra parte, aquella visión ha sido criticada señalando que, el error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos, esa actitud es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en el derecho Tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y, precisamente, por una evolución histórica-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la Ley.

El sistema tributario, supone la existencia de dos clases de sujetos: por un lado, el Estado, y por otro, los contribuyentes, siendo el primero de estos sujetos activo de la relación en virtud de la delegación de poder que han realizado los ciudadanos; y por el otro los ciudadanos sujetos pasivos de esta relación. Intrínsecamente con los sujetos mencionados existe una relación coactiva, que necesariamente en un sistema democrático, encontrará un límite material (la capacidad contributiva) y uno formal (no confiscatoriedad) a la posibilidad del Estado de realizar exacciones a los contribuyentes².

Cuando nos encontramos ante actividades, servicios o la utilización de bienes de uso público para lo que esté previsto un pago de precio a favor de un ente público, o bien cuando dicho servicio o actividad la Administración gestione de forma indirecta, a través de entidades interpuestas entre el ciudadano y el Estado, es decir, el típico supuesto de las concesiones, cabe preguntarse legítimamente si son o no tributos.

Así, el Tribunal Constitucional de Chile en materia de tasas, a los que prefiere denominar derechos, para definir cuál es su naturaleza, se lo plantea desde el punto de vista del concepto de tributo. De ahí que suele plantearse la siguiente pregunta: ¿Los cobros que realiza el Estado, por los servicios que presta, sea de gestión directa o indirecta, a las personas son verdaderos tributos, o bien se trata de figuras de naturaleza distinta?; Esta pregunta parte de la base de que, si estos ingresos son tributos, entonces están cubiertos por el principio de legalidad tributaria, confiscatoriedad y no afectación. La naturaleza de

¹ Massone, Pedro, El Hecho Jurídico Tributario, 1969, p.9.

² Vicente Sola, Juan, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo III, La Ley, 2009, p.489

“tributo” es la que determinaría, de acuerdo con esta idea, la constitucionalidad de, por ejemplo, las ordenanzas que fijan las tasas de los derechos municipales, de los decretos que fijan las tarifas que cobra el SAG.

Dicha pregunta, sin embargo, ha generado en nuestro país dos posturas inconciliables, las cuales se analizarán debido a que tienen una directa incidencia en los fundamentos dados por el Tribunal Constitucional en los casos que le ha tocado conocer.

En este sentido, a continuación, se analizará dos posturas en Chile, en cuanto al concepto de tributo utilizado en la Constitución, mirado desde un punto de vista de las tasas.

De este modo, el enfoque central de este trabajo es analizar cómo la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha dado respuesta a esta interrogante. Para lo cual, en primer lugar, es necesario avocarse a la denominación de estos ingresos públicos, luego al concepto de tributos, luego a una de sus clases las tasas y su diferencia con los precios públicos, y tarifas. Finalmente, determinar los principales criterios diferenciadores, para desde ese punto de vista, analizar las más relevantes sentencias del Tribunal Constitucional sobre la materia.

II.- PROBLEMAS TERMINOLOGICOS. -

La Constitución de la República de Chile utiliza en distintas disposiciones la voz “*tributo*” (artículos 19 N° s 20 y 26, 65 y sexta transitoria), sin embargo, no la define, menos aún encontramos una definición de tributo en nuestra ley.

Desde luego, la expresión “tributo” fue incorporada por el constituyente en el artículo 19 N° 20 de la Constitución de 1980 en reemplazo de los conceptos “impuestos” y “contribuciones” que utiliza el artículo 10 N° 9 de la Constitución de 1925. Respecto a la palabra tributo y sus especies en Chile existen dos interpretaciones, una predominante que señala que la voz tributo incluye a los impuestos, contribuciones especiales y las tasas, y otra interpretación minoritaria que señala que la voz tributo utilizada por el constituyente sólo comprende a los impuesto y contribuciones, cuyos fundamentos se analizaran más adelante.

Por su parte, en el derecho comparado hay dos criterios para denominar a la palabra tributo y sus especies.

Un primer criterio, nos viene de Alemania, Italia, España y algunos países Latinoamericanos, en que los tributos suelen clasificarse en *impuestos, contribuciones o tributos especiales y tasas*, y que en cuanto a su origen puede señalarse que, además de la impostación de los estudios de hacienda pública o ciencias de las finanzas, los juristas italianos recibieron la influencia de la doctrina alemana del derecho público, que caracterizaba al tributo como expresión de la soberanía³.

El segundo criterio viene de Francia y su área de influencia, en que se usa el término “*contribución*”. Respecto a la cual es necesario tener presente que hoy se suele llamar tributo corresponde a lo que, en el pasado, se llamó contribución, que tiene apoyo en el derecho francés a partir de la revolución y en el derecho constitucional norteamericano⁴. Un ejemplo en Latinoamérica es México.

Al efecto, el profesor mexicano Francisco De la Garza, respecto a la terminología del derecho mexicano nos explica que la Constitución Política de México, en su artículo 31, fracción, IV, habla de contribuciones en forma que engloba sus tres especies: impuestos, derecho y contribuciones especiales. El CFF 1981 utiliza el vocablo “*contribución*” como equivalente al de tributo. Agrega que la palabra *impuesto* tiene una acepción bastante característica y general inconfundible. En cambio, la de “*derecho*” es sencillamente desastrosa, pues posee también el nombre de toda la ciencia jurídica. En los demás países hispanoparlantes se llama *tasa*. Inclusive el nombre italiano de “*tassa*” y francés es “*tasse*”. A veces se usa la palabra derecho para referirse a otra especie de tributo, como en el caso de los llamados “derechos de cooperación”, que son contribuciones de mejora. La palabra contribución, en México, alude al género: tributo. Pero se usa también para llamar a una especie, por lo que hay que agregarle el vocablo especial y se toma: contribución especial⁵.

Ciertamente, el empleo del vocablo “tributo” como concepto genérico es relativamente reciente. En el derecho español y en el latinoamericano, la expresión

³ Tesauro, Francesco, Istituzioni di Diritto Tributario, 1997, p. 4.

⁴ Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 1970, p. 84.

⁵ De la Garza, Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2008, p.319-320

equivalente usada hasta principio del siglo XX fue la de contribución, también debe atribuirse el mismo sentido a la palabra *gravamen*⁶.

En Chile un ejemplo de la utilización voz “*gravamen*” como sinónimo de tributos, es la que utiliza el artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, que señala que las cooperativas estarán exentas de los siguientes **gravámenes**: a) *Del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos en favor del fisco...c) Del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales, salvo los que se refieren a la elaboración o expendio de bebidas alcohólicas y tabaco*. Sin perjuicio, las impropiedades del lenguaje utilizado por el legislador y de estar desfasada en el tiempo, permite concluir que existen disposiciones legales en que la voz “*tasa*” ha sido utilizada en sentido diverso al de un elemento de medición del impuesto y en algún sentido como una especie de tributo, aunque el legislador utilice de forma no muy feliz la expresión “gravámenes impositivos”⁷.

La palabra “*tasa*” en nuestra legislación chilena tiene dos significados. Una usada genéricamente para designar uno de los elementos de medición del tributo, siguiendo con ello la terminología empleada en el derecho tributario italiano (il tasso) y portugués⁸, por ejemplo, 14 del Decreto Ley N° 825 sobre Impuesto al Valor Agregado se pagará con una tasa del 19% sobre la base imponible, idéntico sentido tiene el artículo 42 del mismo cuerpo legal. La otra para la designación de una de las especies de tributo, como por ejemplo, en el artículo 49 de la Ley General de Cooperativas (como vimos), o el artículo 3° de la Ley N° 16.528, de Estimulo a las Exportaciones, de 17 de agosto de 1966, en donde se indica que: “operará de pleno derecho y sin necesidad de presentación o trámite alguno, la exención de todos los impuestos, derechos, **tasas** y tarifas que incidan en actos, contratos, documentos o trámites que obvia y directamente conduzcan o sean necesarios para llevar a cabo una exportación.”⁹

Sin embargo, es que el legislador chileno hace una “ensalada rusa” de concepto, y lo cierto es que lo que las legislaciones de varios países, maestros y autores llaman tasas, a lo que en Chile se designan frecuentemente con el nombre de derechos, también pueden encontrarse casos en que se usa tarifas, aranceles y otras denominaciones. Y el Artículo 40 de la ley de Rentas Municipales no dice:

“Llámense derechos municipales las prestaciones que están obligadas a pagar a las municipalidades, las personas naturales o jurídicas de derecho público o de derecho privado, que obtengan de la administración local una concesión o permiso o que reciban un servicio de las mismas, salvo exención contemplada en un texto legal expreso”.

⁶ Valdés Costa, Curso, ob. cit. p. 227.

⁷ Otra norma que contiene dichas impropiedades del lenguaje y que lleva a confusiones es el artículo 3° y 4° de la Ley N° 16528, de Estimulo a las Exportaciones, de 17 de agosto de 1966.

⁸ Massone, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Tomo II, 2016, p. 1537.

⁹ En el Mensaje presidencial, comentando dichas normas se señala la voz tributo, aunque en la ley no se utilice: “se propone reemplazar el actual sistema de devolución, por otro en el cual se amplía la gama de impuestos a devolver, involucrando todos aquellos **tributos** que inciden en el costo o en el precio de los productos que se exporten o de sus componentes...”; “...se mantienen las exenciones de pleno derecho de los **tributos** que, **inciden en los actos, contratos, documentos, y trámites que obvia y directamente**, conduzcan o sean necesarios para llevar a cabo una exportación, como asimismo, se mantiene el sistema de exención de pleno derecho en favor de las industrias o secciones de ellas cuya producción se destine en forma exclusiva a la exportación...” Historia de la Ley N° 16.528, p. 3-4.

Estos derechos [o tasas], que no son sino una forma de tributo, se fijan mediante ordenanzas municipales, sin ser establecidos por ley, como exige nuestra Ley Fundamental (art. 63 N° 14, en relación con art. 65, inc. 4°, N° 1° y art. 19 N° 20 CPR). Ellos y las otras tasas a que hemos aludido, han sorteado, hasta ahora con éxito, los problemas de ilegalidad constitucional que, a nuestro juicio, presentan, con el viejo y socorrido expediente de distorsionar su naturaleza jurídica, alejándolos del derecho público, para acercarlos a los esquemas contractuales, y tratarlos como una contraprestación, un precio o remuneración, propios del derecho privado.¹⁰

Lo cierto es que aquello ocurre, porque los legisladores chilenos y en general de América Latina no han sido prolijos en cuanto a las tasas. Las han categorizado de distintas maneras, las han graduado con criterios dispares, les han dado nombres que muchas veces no coincidieron con la realidad de los institutos legislados, las han hecho recaudar por organismos diferentes y han empleado procedimientos disímiles. Ante tales situaciones, las tasas se convirtieron en un rompecabezas para los teóricos que pretendieron dar mayor racionalidad.¹¹

El Tribunal Constitucional en cuanto a la denominación utilizada por legislador para significar los pagos que realizan los ciudadanos por los servicios que el Estado presta ha resuelto que:

“la denominación que se utilice en la ley constituya un elemento determinante en la verificación de si se está en presencia de un tributo o no, constituye puro nominalismo. La noción de tributo y sus categorías dependen de la naturaleza y características de la prestación pública”¹².

A su vez, ha indicado lo siguiente:

“Los derechos (también denominados tasas por algunos autores y por la legislación de varios países) son una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributos.”¹³

Si bien es cierto, al derecho constitucional la nomenclatura tributaria le es en rigor indiferente, pues, lo relevante son los elementos esenciales de cada figura, aquellos que determinan su naturaleza constitucional, con independencia de su denominación¹⁴, no es menos cierto que, en materia tributaria, la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas de Occidente (únicas que abarcaremos) es la que divide los tributos en “impuestos”, “tasas” y “contribuciones especiales”.

Así, las “tasas” es la segunda gran categoría de las relaciones jurídicas que interesan al derecho tributario. Algunas veces se las denomina derechos, si bien el término derecho puede aludir tanto a una tasa como a un impuesto (ejemplo: derecho aduanero)¹⁵. Y ciertamente, la Constitución de la República permite al legislador elegir diferentes técnicas para la financiación de los gastos públicos originados por servicios o actividades que

¹⁰ Massone, Principios, ob. cit., p. 1154, 1155.

¹¹ Villegas, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, 2009, p 170.

¹² TC, Rol N° 2332/2012.

¹³ TC, Rol N° 1034/2008

¹⁴ Fermandois, Arturo, Derecho Constitucional Económico, Tomo II, p. 131.

¹⁵ García Vizcaíno, Catalina, Tomo I, 2009, p. 91

afecten o beneficien a personas determinadas en una medida, asimismo, determinable. Permite, sin duda, eliminar del ordenamiento positivo el tope de coste del servicio como cuantía máxima de las tasas, bien en general, bien para algunas de ellas. Permite, desde luego, llamar a estos tributos como quiera (tasas, precios públicos, exacciones, derechos, cánones, etc.). Pero lo que no permite, desde luego, es que el simple cambio de nombre suponga la no aplicación de los principios constitucionales de legalidad, capacidad y no confiscatoriedad.¹⁶

Entonces, para evitar erradas interpretaciones, para efectos de designación y terminología es necesario, seguir la noción más aceptada o si quiere más clásica, esto es, tributo y sus clases de impuestos, contribuciones especiales y tasas, en consecuencia, se utilizará la denominación actual de tasa, a lo que comúnmente se denomina derecho, para diferenciarlo de un concepto que la doctrina ha denominado “precio”. Por otra parte, se utilizará la palabra “tarifa”, para otra categoría que parte de la doctrina ha tratado de conceptualizar, instalándose un debate sobre su naturaleza de tasa, precio o precio público.

¹⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, 1999, 216.

III.- EL CONCEPTO DE TRIBUTO. -

La definición más usual dada en doctrina es la que define el tributo como “*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*”¹⁷.

Según el primer Modelo, tributos “*son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, con el objetivo de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines* (artículo 13 MCT-OEA/BID)”.

Por su parte, según el otro Modelo, señala que tributos “*son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige, en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir con el objeto de satisfacer las necesidades públicas... 2. Los Tributos se clasifican a) Impuestos. b) Tasas. c) Contribuciones especiales* (artículo 2º MCT-CIAT 2015).

Definiciones de tributo similares a los Modelos han sido seguidas por países como Uruguay, que en su artículo 10º del Código Tributario señala que:

“Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

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

También, otros países vecinos han definido el tributo, de esa forma lo hace Brasil en el artículo 3º del Código Tributario Nacional señalando que “*Tributo es toda prestación pecuniaria coactiva, en moneda o cuyo valor ella pueda expresarse, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada*”; Bolivia en su artículo 9º del Código Tributario Boliviano Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, entre otros.

En España el artículo 31.3 de la Constitución Española soslaya la utilización del término “tributo” recurriendo a la expresión de “prestación patrimonial de carácter público”, que constituye una expresión más amplia que comprende dos categorías, los tributos y las sanciones¹⁸.

El Tribunal Constitucional Español para conceptualizar la noción de “prestación patrimonial de carácter público”, como no puede recurrir al contenido de las categorías

¹⁷ Giuliani F., Carlos Derecho Financiero, Buenos Aires, Tomo I, 1962, p. 255.

¹⁸ Moreno Fernández, Juan Ignacio, Tasas y precios público: Algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional, Serie Claves del Gobierno Local, 4 Fundación Democracia y Gobierno Local: pp.; El Tribunal Constitucional Español señala que “El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de “prestación patrimonial de carácter público” (STC 185/1996, de 14 de diciembre fj. 3).

tributarias preexistentes en dicha época -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, la define a partir de la función que la reserva de ley tributaria desempeña en el ordenamiento constitucional, señalando que *“el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público, o lo que es lo mismo, son prestaciones de carácter público las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamada a satisfacerla”*¹⁹

El Tribunal Constitucional Español define el tributo como una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del artículo 31.1 de la Constitución Española, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en función de la capacidad económica²⁰. Así, se puede observar desde este punto de vista el principio de capacidad económica se convierte en un principio ordenador del sistema tributario que informa la creación de todos los tributos. Este principio relacionado a las tasas, como éstas tienen como hipótesis dos posibles situaciones, esto es, la solicitud de una actividad o servicio por parte del ente público, o bien, en segundo lugar, la ocupación de un bien nacional de uso público, en esta última hipótesis no genera inconvenientes, pues, es evidente la manifestación de una capacidad económica gravable, en cambio, respecto de las tasas que gravan actividades o servicios demandados por parte de los ciudadanos, la exigencia de la capacidad económica, nos lleva inexorablemente a concluir que muchas tasas serían inconstitucionales, lo que obliga en el fondo al Estado a elegir como técnica legislativa a la hora de su financiamiento, a imponer más impuestos que tasas, estableciendo tasas únicamente cuando sea estrictamente necesario.

En tales circunstancias, en España por medio de la ley se definió el concepto de tributo el artículo 2º de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, define al tributo como: *“Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.*

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

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

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no

¹⁹ Tribunal Constitucional Español, 185/1995, de 14 de diciembre, fj. 3.

²⁰ Tribunal Constitucional Español, 182/1997, de 28 de octubre, fj. 18-7.

sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

IV. TASAS.

Como se ha señalado nuestra doctrina, se distingue entre impuestos, tributos especiales o contribuciones y las tasas o derechos.

Los primeros consisten básicamente en prestaciones pecuniarias que tiene derecho a exigir el Estado, en virtud de su potestad, en los casos, medida y forma establecida en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.

En cuanto a su naturaleza, admiten ser clasificados entre: a) impuestos directos e indirectos; b) impuestos personales y reales; y c) impuestos proporcionales y progresivos.

Las contribuciones, por su parte, corresponden a prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Finalmente, la tasa se designa frecuentemente con el nombre de derechos, como hemos señalado. La tasa es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización. Se trata de un sector particularmente delicado, ya que a menudo la línea de separación entre las tasas y las relaciones contractuales es tan sutil que resulta difícil decir si nos encontramos frente a una u otra de las dos figuras: una tasa o un contrato. Pero, para que la tasa posea el carácter de tributo, es necesario que se presente, en su disciplina de derecho positivo, como prestación coactiva.

El criterio de la naturaleza exclusivamente coactiva de la disciplina del vínculo permite distinguir tasas de los precios, el criterio del presupuesto señala la línea de discriminación entre tasas e impuestos, siendo las primeras debidas con relación a un servicio público o a una actividad prestada por el ente público al obligado y las segundas obligaciones surgidas en atención a una situación de hecho que tiene connotaciones de índice de reparto atribuible al sujeto pasivo (percepción de una renta, posesión de un patrimonio, estipulación de un negocio jurídico, etc.), con el fin de cumplir un deber de contribuir a los gastos públicos.

Ferreiro Lapatza la ha definido como “un tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la realización de actividades por la Administración que afecten o beneficien en modo particular al sujeto pasivo”²¹. Por su parte, José Luis Pérez de Ayala señala que es un tributo “que se establece expresamente por la ley a favor del Estado y otro ente público, y exigible cuando se presta efectivamente un determinado servicio en forma individual”²².

Los Modelos la han definido como: a) Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva 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 (art. 16, MCT-OEA/BID); y b) Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el

²¹ Ferreiro, Curso, ob. cit. p. 208.

²² Pérez De Ayala, José Luis, Derecho Tributario, 1968, p. 54.

servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios [...] (art. 4 MCT-CIAT 2015).

En Chile, Massone define a las tasas como “una obligación coactiva creada por ley a favor de un ente público, con la función de darle un ingreso, a raíz de una actividad pública que atañe directamente al contribuyente”. De esta definición, se desprende la conveniencia de analizar los elementos de qué está compuesta, a saber: (a) La tasa es una obligación; (b) La tasa es coactiva; (c) La tasa es creada por ley; (d) La tasa es a favor de un ente público, al igual que el impuesto, la tasa está establecida en beneficio de un ente público; (e) La tasa tiene por función dar un ingreso al ente en cuyo beneficio está establecida; (f) La tasa se adeuda a raíz de una actividad pública; y (g) La actividad atañe directamente al contribuyente; para que se justifique el cobro de la tasa, es necesario que la actividad o servicio desarrollado por el ente público acreedor diga relación directa con el contribuyente o persona obligada a pagarla²³.

Entonces, aparece que en la doctrina mayoritaria el tributo es el género y la tasa la especie. Sin embargo, en Chile se han planteado dos posturas, que nos permiten decir que a lo menos en nuestro país, es un concepto controvertido, o que la afirmación que aparece tan clara en el derecho comparado de que el tributo sea el género y la tasa la especie, en nuestra Constitución sea confusa.

²³ Massone, Principios, ob. cit. 1156-1163.

V. DOS VISIONES CONTRAPUESTAS EN RELACIÓN CON LA CONCEPCIÓN DE TRIBUTO EN RELACIÓN CON LAS TASAS.

1. Sentido Restringido de un Institución Jurídica “El tributo”. La tesis que nos dice que la voz tributo utilizado por la Constitución Política de 1980 no comprende a las tasas.

1.1. La noción de tributos y sus especies carece de relevancia jurídica en el ordenamiento jurídico.

Se señala que en el contexto de nuestro ordenamiento jurídico las tasas y contribuciones especiales carecen de significación en nuestra legislación y fundamentalmente sirven para confundir al principiante y no tan principiante en estas materias. Constituyen un simple reflejo de autores extranjeros que deben referirse a las tasas por cuanto están establecidas en sus respectivas legislaciones. Nuestro legislador utiliza la palabra tasa, pero con significación distinta, como ejemplo, por ejemplo, en el artículo 14 del Decreto Ley N° 825. En la legislación española existe una Ley de Tasas, lo que no ocurre entre nosotros.²⁴

Autores como Einaudi, han optado por desechar la referencia a las tasas en forma separada e identificable como una modalidad de ingresos públicos, por considerarlas refundidas en los impuestos, en las contribuciones especiales o en los precios públicos o políticos²⁵.

1.2. Un sector de la doctrina señala que las tasas no son propiamente tributos.

Un importante sector de la doctrina liderado en un comienzo por Berliri, quien posteriormente reconocería la naturaleza obligacional del tributo, y también por Antonini, Pugliatti y Mayer, a su turno, han llegado a sostener que las “tasas” no son propiamente “tributos” sino “cargas” entendidas como obstáculos o condiciones que el Estado impone a los administrados para ejercer determinadas actividades. Según su criterio, es preciso distinguir entre la “prestación debida” característica del impuesto, y la “prestación necesaria”, propia de la “tasa”, de lo cual se desprende la naturaleza de “obligación” del “impuesto” y de “carga pública” de la “tasa”. En ese orden de ideas, mientras el impuesto halla su origen en la ocurrencia del hecho generador, en una relación de efecto causa, la tasa precede a la actividad en que tiene su fuente. En el primer caso, ocurrido el acontecimiento imponible surge la obligación de pagar tributo; en el segundo, en cambio, el pago de la tasa es una condición para que pueda desarrollarse determinada actividad²⁶.

²⁴ Abundio Pérez, Rodrigo, Manual de Código Tributario, 2013, p. 7-13.

²⁵ Villegas, Héctor, ob.cit. p. 156-157

²⁶ Mauricio A. Plazas Vega, Los Tributos Vinculados, 200, p.103.

En Chile se ha señalado que el Tributo es siempre un ingreso público en beneficio del Estado para cumplir las funciones del bien común a que está llamado por la Constitución, derivada de una relación de Derecho Público entre el Estado y el contribuyente, en la cual el contribuyente no recibe una contraprestación en bienes o servicios, ingresando a las rentas generales del Estado, las que serán asignadas mediante la ley de presupuestos, salvo los casos excepcionales que determina la propia Carta Fundamental. El tributo es así la expresión genérica que abarca los impuestos y las contribuciones²⁷.

1.3. Los constituyentes utilizaron “la voz tributos” incluyendo en ella solamente los impuestos y las contribuciones, mas no así las tasas.

En este sentido los constituyentes utilizaron la voz "tributos" incluyendo en ella solamente los impuestos y las contribuciones, mas no así las tasas. Ello sin perjuicio de que las tasas queden comprendidas en el amplio concepto de "cargas públicas" dentro de la normativa constitucional, especialmente en lo relativo a las garantías constitucionales. **1° El elemento histórico:** Se refiere a que los Comisionados sabían que en la teoría el vocablo "tributo" es el género que comprende doctrinariamente las especies de "impuesto", "contribución" y "tasa". Sin embargo, los antecedentes demuestran que, para los efectos del precepto constitucional en análisis, que incluye el principio de no afectación, los Comisionados consideraron la denominación "tributo" como inclusiva solamente de los “impuestos” y “contribuciones”. Los Comisionados conscientemente dejaron a las tasas fuera de la cobertura de los tributos; **2° La interpretación razonable:** Al respecto se señala que fatal y necesariamente la tasa tiene siempre un destino determinado. Si no lo tiene no es tasa sino impuesto. Por su parte, de acuerdo al artículo 19 N° 20 de la Constitución los tributos no pueden tener un destino determinado, entonces no pueden haber tasas. Lo anterior, a menos que, se acepte la razonable interpretación de que la expresión "tributos" utilizada en la disposición citada no incluye las tasas; y **3° La interpretación práctica:** de aceptarse que las tasas son tributos, todo el sistema de concesiones de obras públicas en manos de empresas privadas que se financian con las recaudaciones de los peajes resultaría inconstitucional, siendo que las modificaciones legales, que han permitido el gran incremento de la inversión en infraestructura a través del sistema de concesiones, un sistema que hasta el momento no ha sido cuestionado, estas normas serían inconstitucionales pues estarían ampliando la afectación de los peajes más allá de los términos en que se encontraba al entrar en vigencia la Constitución de 1980²⁸.

²⁷ Nogueira Alcalá, Humberto, Derechos Fundamentales, 2010, 546-547

²⁸ Informe en Derecho, Juan Manuel Barahona, 1996, p. 20-24.

1.4. “La Doctrina de Los Derechos”. La Contraprestación y la Voluntariedad. Sustentada por la Jurisprudencia.

1.4.1. Jurisprudencia Judicial.

En la sentencia inaplicabilidad de fecha 27 de agosto del año 2004 Rol N°: 2050-2003, Esvál con I. Municipalidad de Quillota. En esta sentencia se rechaza un recurso de inaplicabilidad en que la empresa Esvál solicita la inaplicabilidad del artículo 42 del DL 3063.

En esa oportunidad la Corte Suprema rechazó por mayoría -con un voto disidente de los ministros Tapia, Pérez y Kokisck- el recurso de inaplicabilidad, considerando que los derechos municipales son distintos de los tributos y por lo tanto están regulados por distintos regímenes jurídicos, distinción que por lo demás, sostiene que ha sido recogida en varios fallos de casación dictados por la Corte Suprema, de los cuales cita dos: “...*Como decíamos en el considerando precedente, nuestra legislación allí analizada recoge la mencionada diferencia. El nombrado autor Fernández Richard, en su obra recién citada, al comentar los artículos 40 y 41 de la Ley de Renta Municipales, el primero de los cuales, como sabemos, define lo que son "derechos municipales"*, expresa: “*Como puede advertirse de estos dos preceptos, los derechos municipales suponen por un lado la concesión, permiso o servicio por parte de la municipalidad. Esto es, subyace siempre el concepto que tiene que haber una contraprestación por parte del municipio, lo que es de suma importancia, ya que esta característica significa que la prestación del servicio puede ser evaluada y estimada con cierta precisión, cosa que no ocurre en materia de impuestos, en los cuales sólo se consideran los beneficios indivisibles que reportan*”.

Posteriormente, para llegar a concluir que las tarifas que la municipalidad cobra por ocupación de un bien nacional de uso público por escombros y faenas de construcción son derechos municipales, la Corte se limita a verificar que dicha hipótesis está contemplada en la Ordenanza Local sobre derechos municipales dictado por la municipalidad.

En cuanto al voto disidente contenido en el fallo, éste sostiene, siguiendo a Pedro Massone Parodi, que los derechos son también tributos, y que la regulación de dichos derechos municipales a través de ordenanzas viola el principio de legalidad tributaria contenido en la Constitución:

“...g) *Que, luego, la norma del artículo 42 del D.L. 3.063 resulta contraria a los señalados artículos 19 N° 20 incisos primero y cuarto, así como al 62 inciso cuarto N° 1 de la Constitución Política de la República, toda vez que sus disposiciones no se avienen con las exigencias que para los tributos tales disposiciones exigen, y esta disconformidad es tal que la hace incompatible con el estatuto de la Carta que se apoya en el acatamiento a la legalidad en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, supeditados, a su vez, al respeto al principio de la igual repartición de las cargas públicas; h) Que desde otro punto de vista, se ha desconocido doblemente el principio de la legalidad en materia tributaria, puesto que no sólo se omitió la proporcionalidad que era de rigor, sino que dicho artículo 42 representa una especie de delegación de facultades, de aquéllas que la Carta Fundamental entrega al cuerpo legislativo (Presidente de la República y Congreso Nacional) por lo que concierne a la imposición de tributos, los cuales deben hallarse*

condicionados y regulados en todos sus aspectos sustanciales por una ley, a partir de la iniciativa del ejecutivo;”.

Sin embargo, dónde mayor desarrollo tiene la doctrina de los derechos, es en la sentencia de 22 de diciembre de 2006, de nuestra Excma. Corte Suprema en causa Rol N° 1058-2005, de la Cooperativa Eléctrica Charrúa Limitada, que denominaremos “Charrúa”, reclamo sustanciado en conformidad a lo dispuesto en el artículo 113 del Decreto con Fuerza de Ley N° 2003, del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción. El recurrente estima ilegal o improcedente el referido Oficio Ordinario que fija los valores que el mencionado Departamento de Cooperativas cobrará anualmente por sus actuaciones de fiscalización y supervisión, fijando la primera cuota en 91, 46 UTM. Asimismo, estima ilegal el Decreto Supremo N° 233, de 22 de diciembre de 2003, del Ministerio de Economía Fomento y Reconstrucción, que establece la fiscalización y supervisión de las Cooperativas.

En esta oportunidad se rechazó por mayoría el recurso de inaplicabilidad, con un voto disidente de ministro Sr. Muñoz. Se fundamenta en que el cobro se trata de una tarifa que no reviste el carácter de tributos, puesto que no constituye un gravamen de tipo general, sino que una contraprestación. Así los servicios prestados a todos los ciudadanos son esencialmente gratuitos y su gratuidad responde a fines políticos y sociales. En cambio, aquéllos que benefician directamente a quienes lo utilizan, son potencialmente retribuirles, lo que significa que lo equitativo es que el costo del servicio lo soporte directamente el usuario, sea total o parcialmente, porque de lo contrario tales gastos mediante los impuestos gravitarían sobre la totalidad de los habitantes, en perjuicio de quienes no utilizan estos servicios.

Sin embargo, lo que más llama la atención es en qué consiste la supuesta contraprestación. Se indica que *“sin duda las Cooperativas son parte interesadas del modelo de supervisión de las mismas, recibiendo una retribución directa a través de un conjunto de actuaciones comprometido inicialmente en un programa a dos años, lo que traerá como consecuencia una mayor confianza del público hacia este tipo de entidades sea por la mayor seguridad en la gestión de sus recursos, o por una mayor confianza de parte de los organismos del Estado que se dedican al fomento del área de los pequeños y medianos empresarios”.*

En el voto disidente de don Sergio Muñoz, éste señala que *“esta Corte Suprema ha señalado en distintos fallos que el cambio acordado en la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución de los conceptos “impuestos y contribuciones”, utilizado por el artículo 10 N° 9° de la Constitución Política del Estado de 1925, por “tributos”, en el artículo 19 N° 20° de la Constitución Política de la República de 1980, obedece a una ampliación del concepto, el cual aparece más propio y técnico, comprendiendo lógicamente los impuestos y contribuciones, pero, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, puesto que el vocablo tributo importa, al decir de dicha Comisión, “obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del Bien Común propios del estado”. Se agrega por esta Corte en otras sentencias que el Diccionario de la Lengua define impuesto (del latín “impositus”, que significa imponer) como equivalente a tributo. Se ha expresado que dentro de la doctrina siempre ha existido una distinción muy clara entre impuestos, contribuciones, tasas y derechos, de forma tal que todo pago o cobro que reclame el Estado y que quede comprendido en tales conceptos, forma parte de los tributos en general. Esta es la potestad tributaria que*

reconoce el Constituyente al legislador, no otra, sin que sea posible fijar cobros por otros rubros o conceptos”.

En la norma legal, cuyo análisis constitucional se realiza, permite la creación de un nuevo referente de cobro, cual es la actividad administrativa (aspecto que se ha considerado expresamente legítimo por el fallo) sin que exista norma constitucional que la ampare y sin que pueda justificársela en otras normas de carácter legal.

Se sigue que no procede cobrar por otras actividades del Estado, como es la de control, por medio de la supervigilancia y fiscalización, la cual se ejerce sin que sea solicitada por el administrado. Si se considera que en realidad se está ante una norma impositiva, cobra relevancia el hecho que toda la potestad tributaria corresponde ejercerla al legislador, entre las que se cuenta imponer pagos a los contribuyentes.

Sentencias posteriores han ido contribuyendo a la doctrina de los derechos o precios públicos, por ejemplo, en la sentencia de 7 de junio de 2017, de Rol N° 52.871-2016, relativa al cobro de derechos municipales derivados de la rotura y reposición de pavimentos y ocupación de la vía pública, se ha señalado “el artículo 42 de la Ley de Rentas Municipales ha prescrito expresamente en su inciso 1° que los “derechos correspondientes a servicios, concesiones o permisos cuyas tasas no estén fijadas en la ley o que no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior o relativos a nuevos servicios que se creen por las municipalidades, se determinarán mediante ordenanzas locales”, *de forma tal que existe la habilitación legal para determinar el quantum de los derechos mediante ordenanzas, descartando cualquier vulneración del principio de legalidad, por cuanto existe **contraprestación** expresa de las corporaciones edilicias”.*

1.4.2. Jurisprudencia Administrativa.

En ese sentido, ha señalado que las tarifas por la inspección y certificación de productos forestales que puede cobrar el SAG no son tributos:

“...menester es puntualizar que, como ha quedado establecido, la determinación de tales valores tiene su fuente jurídica en el decreto con fuerza de ley N° 294 y en la ley N° 18.755, que expresamente les otorgan el carácter de derechos y tarifas, y no de impuestos o tributos, que, a diferencia de los anteriores, tienen la naturaleza de cobros coercitivos establecidos en virtud de la potestad tributaria del Estado, de manera que el planteamiento de los petitionarios carece de toda base, debiendo ser desestimado” (Dictamen 40235, 28/08/2006)

En ciertas oportunidades, las concesiones marítimas, atendida la naturaleza de las obras, se encuentran afectas al pago de las tarifas previstas en el artículo 65 del respectivo reglamento; tales tarifas, para la Contraloría, no son tributos:

“Ahora bien, necesario es puntualizar, tal como lo ha manifestado esta Entidad Fiscalizadora, entre otros, en los dictámenes N°s. 19.092, de 1996 y 36.024, de 1999, que la mencionada renta tiene la naturaleza jurídica de un “derecho”, ya que en virtud de su pago, se autoriza al concesionario el goce de determinados bienes fiscales o bienes nacionales de uso público, para que pueda ejercerse la actividad a que se refiere el respectivo decreto de concesión, implicando, por lo tanto, una contraprestación monetaria por un servicio que presta el Estado. Lo mismo cabe sostener respecto de las tarifas

indicadas, cuyo cobro surge con motivo de obras que se autorizan efectuar en los terrenos concedidos”.

Luego, se trata de valores que no revisten el carácter de tributo, puesto que este último constituye, en cambio, por su naturaleza, una prestación pecuniaria que el Estado recaba compulsivamente de los particulares para satisfacer las necesidades generales de la colectividad, tal como acontece con el impuesto territorial de la ley N° 17.235, mencionado en la consulta.” (Dictamen 17022, 5/04/2004).

En cuanto al derecho de aseo, ha señalado:

“...de lo expuesto, se aprecia que la normativa legal precitada, al conferirle facultades al Servicio de Tesorerías en materia de percepción de ingresos públicos, ha distinguido claramente entre la de recaudación y la de cobro coercitivo, administrativo o judicial, de esos valores, y, en este sentido, señala expresamente que sólo le compete iniciar el cobro coactivo, sea judicial, extrajudicial o administrativo, de los tributos fiscales, como lo es el impuesto territorial, sin que el ordenamiento jurídico le haya atribuido expresamente la facultad para exigir en esos términos el pago del derecho de aseo municipal, valor éste, que por cierto, no posee el carácter de tributo fiscal. (42635 – 21.09.2007).

1.4.3. Jurisprudencia Tribunal Constitucional.

Se señala que, a partir del año 2008, en las STC 1063/2008, 1034/2008, 1295/2009 y 1405/2009, el Tribunal ha distinguido entre tasa y tributo. En este sentido se ha señalado, que las tasas son una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributo. Nuestro Tribunal Constitucional ha precisado que los tributos, impuesto o contribuciones son *“prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley a quienes incurran en hecho o situaciones que esta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente”*²⁹. Por su parte, señala que *“la obligación de pagar una cantidad de dinero por el servicio que presta un municipio es la contraprestación por el beneficio que recibe el usuario del servicio y corresponde al precio de este que se conoce con el nombre de tarifa. No se trata, por consiguiente, de un tributo, que es una exacción patrimonial destinada a obtener recursos para financiar las actividades del Estado y sus órganos y que no tiene como contrapartida un beneficio directo para la persona que lo paga”* (STC Rol N° 1063/2008, cons. 9°)³⁰. Dichas sentencias han sustentado lo que algunos han denominado la teoría de los derechos, y que se analizará más adelante.

²⁹ TC, Rol N° 1034/2008, cons. 8°.-

³⁰ Navarro Beltrán, Enrique, La Constitución Económica Chilena Ante Los Tribunales de Justicia. p. 142-143.

2. Tesis de tributo en un sentido amplio. La Tasa como tributo.

2.1. La Doctrina Mayoritaria.

El concepto usual dado por la doctrina es amplio, y la doctrina está conteste en que comprende diversas modalidades, cuáles son los impuestos, las contribuciones o impuestos especiales y las tasas³¹. Héctor Villegas señala que la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas de Occidente es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales³².

Asimismo, se ha manifestado nuestra doctrina nacional, como por ejemplo José Luis Zabala quien señala que “si bien no existe una definición de aquéllos en nuestra legislación, utilizaremos la que Código Modelo... Es posible clasificar los tributos, contribuciones y tasas”³³. A su vez, don Fernández Provoste indica que “*el tributo es un vínculo jurídico cuya fuente mediata es la ley que nace con motivo de ocurrir los hechos o situaciones que en la misma ley se designan, y en cuya virtud, personas determinadas, deben entregar al Estado u otro ente público, ciertas sumas de dinero también determinadas, para la satisfacción de las necesidades colectivas...*” “...en consecuencia, caen bajo esta denominación tanto los impuestos propiamente tales, como las tasas, los derechos, las contribuciones y, en general, cualquier tipo de ingresos con los requisitos que indica”³⁴.

2.2. Las tasas no son cargas. La tasa es una obligación.

Según esta visión no aparece aceptable la concepción que no incluye a las tasas en tributos, porque atribuirían a las tasas la naturaleza de “*cargas públicas*” (entendidas como obstáculos o condiciones que el Estado impone a los administrados para ejercer determinadas actividades). Lo primero, porque ni en la hacienda moderna, ni en la posmoderna, sustentadas como están en un compromiso ineludible del individuo con el Estado, es admisible aludir a “cargas” que afecten su libertad y, en su lugar, lo pertinente es la referencia, a un “deber” fundamental de “contribuir” tanto a la financiación del gasto público como a las actividades de interés colectivo. Lo segundo, porque la relación jurídica que vincula al sujeto pasivo con el Estado, en el caso de la tasa, entraña una verdadera “prestación debida” la cual, bueno es advertirlo desde ya, supera el estrecho ámbito de las “licencias” o “permisos” que otrora representarían los más significativos hechos generadores

³¹ Barahona, Juan Manuel, Informe en Derecho causa Rol N° 247, p. 7.

³² Villegas, Derecho Financiero, ob. cit. p. 154.

³³ Zavala Ortiz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Lexis Nexis, 2010, pp. 3-5; Meza Encina, Bárbara e Ibaceta Medina, David, *El Principio Constitucional de legalidad en Materia Tributaria*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 37, 2007, pág. 58 ; Massone Parodi, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Valparaíso, Edeval, 1975 ; Vivanco Martínez, Ángela, *Curso de Derecho Constitucional*, Tomo II, Ediciones Universidad Católica, pág. 437 ; Soto Kloss, Eduardo y otros, *Derechos Municipales por Publicidad Caminera* en *Revista de Derecho Administrativo Económico*, Pontificia Universidad Católica de Chile, Vol III, N° 1, 2001, pág. 64 ; Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica, 1997, pág. 64 ; Avilés Hernández, Víctor Manuel, *Legalidad Tributaria*, Jurídica, 2005, pág.75.

³⁴ Fernández Provoste, Principios de Derecho Tributario, página 30-31.

de este tributo, y se hace extensiva hoy a numerosas actividades que trascienden el simple alcance de "condiciones para actuar".³⁵

El elemento fundamental de la definición de tributo, que todavía encontramos —con diversa terminología— en todos los manuales: el tributo es un ingreso *coactivo* o *autoritario*, o sea un ingreso cuya obligatoriedad es *impuesta* con un acto de la autoridad, sin que concurra para ello la voluntad del obligado³⁶.

Sin embargo, aquella visión ha sido criticada señalando que el error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos, esa actitud es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en el derecho Tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y, precisamente, por una evolución histórica-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer, sino a través del instrumento de la Ley.

Dicha definición del tributo presenta una doble caracterización ideológica. Fundar el impuesto en la soberanía o poder de imperio implica la configuración de un poder prelegislativo, extraño a la estructura del Estado moderno; implica, entonces, una caracterización ideológica de tipo autoritario. Además, al asignar el tributo el objeto exclusivo o prevaleciente de procurar ingresos al Estado responde a la ideología liberal clásica de la hacienda pública neutral, ideología, ésta, extraña a los valores de La Constitución³⁷.

De allí que al igual que el impuesto, la tasa es, desde un punto de vista jurídico, una obligación, esto es, un vínculo jurídico entre personas determinadas³⁸.

En efecto, como señala Ferreiro Lapatza en la concepción del tributo como relación obligatoria que une, en pie de igualdad, al Estado acreedor con el deudor contribuyente confluyen, básicamente, dos ideas fundamentales para la organización del Estado tal y como hoy lo concebimos.

De un lado el principio organizativo de la separación de poderes que hace posible distinguir, en la actuación del poder tributario dos planos netamente diferenciados. En primer lugar, un plano abstracto en el que el poder actúa en relación con una pluralidad de sujetos indeterminados. Significa entonces emanación de normas jurídicas que disciplinan los ingresos tributarios del Estado. En un segundo lugar, un plano concreto, en el que la Administración aplica de forma efectiva estas normas jurídicas.

De otro lado la personificación del Estado cuando se mueve en este segundo plano, concreto, de aplicación de normas abstractas y generales, hace posible su relación con los ciudadanos contribuyentes, en una situación de igual sometimiento a la Ley y al Derecho.

La concepción del tributo, como relación obligatoria —gestada también, fundamentalmente en la Alemania posterior a la primera guerra mundial—, supuso así un avance de enorme trascendencia en el camino de la creación del ordenamiento tributario propio de un Estado democrático de Derecho. En el camino, como gustaba de repetir Valdés Costa, del sometimiento pleno del poder al Derecho³⁹.

³⁵ Plazas Vega, Mauricio, Los Tributos Vinculados. Revista de Estudios Socio-Jurídicos, 2010. p. 104

³⁶ Tesauro, Francesco, ob. cit., p. 4.

³⁷ Tesauro, Francesco. ob. cit., p. 5-6

³⁸ Massone, Pedro, Principio, ob. cit. p. 1156.

³⁹ Ferreiro, Derecho Financiero, ob. cit. 184.

2.3. La Comisión de Estudios de la Nueva Constitución.

Ahora bien, como se dejó constancia por el entonces miembro de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución (CENC), y actual presidente del Tribunal Constitucional, Raúl Bertelsen R., tributo *"es un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquiera prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado"*⁴⁰.

Al efecto, el profesor Evans De La Cuadra señala: *"La Constitución empleó ahora la expresión genérica de 'tributos' en lugar de 'impuestos y contribuciones' que utilizaba la Constitución de 1925, dos palabras que se prestaron a discusiones acerca de su contenido y diferencias. Aunque no hubo reales problemas, la verdad es que el uso de la expresión 'tributos', que engloba toda exacción patrimonial impuesta por la ley a las personas en beneficio de la nación, representada por el Estado, aparece como mucho más adecuada desde el punto de vista jurídico.- Podemos definir el tributo como las obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado."*⁴¹

2.4. Visión amplia en la Jurisprudencia. Las tasas están comprendidas en la noción de tributos.

3.4.1. Jurisprudencia Judicial.

En esta visión de tributo como una obligación podemos citar una sentencia redactada por la actual ministra de la Corte Suprema doña Andrea Muñoz Sánchez, en donde se señala que tributo es *"una obligación legal de derecho público y de carácter pecuniario, establecida en favor de un ente público, para el cumplimiento de sus fines y que recae sobre quién realiza ciertos hechos que manifiestan su capacidad económica"*. Esta obligación supone un vínculo jurídico entre el Estado y el sujeto pasivo (o contribuyente) *"cuya fuente es la ley"* en virtud del cual el particular se encuentra en la necesidad de entregar ciertas sumas de dinero al Estado y que nace con la ocurrencia de una determinada situación de hecho *"el hecho gravado"* que constituye el elemento de existencia de la misma obligación. El hecho gravado es, en definitiva, el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo; es un hecho objetivo, un acto o un negocio jurídico, el estado o la situación en que se encuentra una persona, o bien la mera titularidad de ciertos derechos. Su característica principal es que debe estar previsto en la ley de manera clara y precisa y en él deben comprenderse ciertos hechos que constituyan un indicio o una demostración de la capacidad económica del sujeto a quien se le atribuye. El objeto de la obligación, por su parte, se traduce en la prestación pecuniaria que le debe el

⁴⁰ Sr. Bertelsen, CENC, sesión No 398, de 11.de julio de 1978, p. 3115. En el mismo sentido, señores Guzmán y Ortúzar, en la misma sesión, p. 3111.

⁴¹ Evans de La Cuadra, Enrique, Los Derechos Constitucionales, Editorial Jurídica de Chile, Segunda Edición Actualizada, Tomo 11, 1999, páginas 282.

sujeto pasivo (contribuyente) al sujeto activo (Estado) y necesita de la determinación de la base imponible del tributo, esto es, de un conjunto de elementos o características que deben concurrir en el hecho gravado y que la ley considera para calcular el monto de la obligación. La base imponible representa la cuantificación del hecho gravado, o sea, el valor patrimonial que la ley le asigna al hecho gravado. Y para determinarlo se establece una tasa; la tasa puede consistir en una suma fija de dinero, o bien, en un valor, generalmente es un porcentaje, que, puesto en relación con la base imponible, permite establecer, en cada caso, la suma adeudada⁴².

Además, desde un punto de vista amplio suele citarse la sentencia de la Corte Suprema, Rol N° 16.293, de 28 de enero de 1992, que denominaremos “CTC”, en la cual se impugna el artículo 43 del DL 3063 sobre Rentas Municipales en base al cual la Municipalidad de Villa Alemana cobra derechos municipales por ocupación de la vía pública con mantención de escombros y materiales de construcción y remoción de pavimentos.

A criterio del requirente, el artículo impugnado es abusivo y además inconstitucional, ya que no fija ningún límite en los montos de los derechos por cobrar tratándose de concesiones o permisos.

El requerido, por su parte, señala entre otras cosas que las municipalidades tienen facultad para fijar los montos de los derechos municipales en conformidad al artículo 5° letra e) de la LOC de Municipalidades, el que no mereció, en su oportunidad, ningún reparo del Tribunal Constitucional. Además, agrega que el concepto de derechos municipales debe distinguirse del de tributos.

El fallo de la Corte, después de descartar la idea de la derogación tácita del precepto impugnado, razona sobre la constitucionalidad del artículo 43 del DL 3063. Al respecto, va a concluir que tal artículo es inaplicable por inconstitucional al contravenir, entre otros, el principio de legalidad tributaria:

“7°. (...) En la situación de examen, el propio artículo 43 se coloca en la eventualidad de que existan tipos de servicios, concesiones o permisos “cuyas tasas no estén fijadas en la ley o no se encuentren considerados especialmente en el artículo anterior” o se trate de nuevos servicios que se creen por las municipalidades, en cuyo caso otorga autorización para que dichos derechos o gabelas o cargas, que no existen o cuyas tasas no están fijadas legalmente, puedan establecerse mediante ordenanzas locales, con la única condición de que se deberán informar al Intendente Regional respectivo.

En esos términos, la ley deja sin precisar, la forma, proporcionalidad o progresión que deben guardar los tributos que se pueden imponer mediante esas ordenanzas locales, dejando en la total indeterminación tales especificaciones”

“9°. Que en cambio, la redacción que se ha dado al artículo 43 que se impugna, prescinde de dicho marco legal puesto que sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie deja al albedrío de la autoridad edilicia, la implantación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad desde el momento que dichos tributos pueden resultar inconsecuentes con la índole, importancia, magnitud o cuantía de la obra o actividad sobre que pueden recaer o la trascendencia del servicio que se pretende, es decir, desproporcionados u abusivos y resultar inconciliables en una contingencia determinada, con los que se han aplicado en otra u otras situaciones semejantes y respecto de tributarios en parecidas condiciones y circunstancias.”

⁴² I. Corte Apelaciones de Santiago, 1 de junio de 2006, cons. 5°.

“11°. Que desde otro punto de vista, se ha desconocido doblemente el principio de la legalidad en materia tributaria, puesto que no sólo se omitió la proporcionalidad que era de rigor, sino que dicho artículo 43 representa una especie de delegación de facultades, de aquellas que la Carta Fundamental entrega al cuerpo legislativo (Presidente de la República y Parlamento) por lo que concierne a la imposición de tributos, los cuales deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos substanciales por una ley, a partir de la iniciativa del ejecutivo (...) En cambio en la cuestión propuesta por el presente recurso es ostensible que una de esas condicionantes ineludibles –la proporcionalidad del tributo- fue dejada por entero e irregularmente dentro de las facultades de la autoridad comunal, contrariando la citada norma de la Constitución”.

Posteriormente, el fallo define “tributo” desde un punto de vista amplio, comprensivo de tasas y derechos:

“15°. Que es oportuno que el vocablo “tributo” fue incorporado en nuestra actual Constitución, en reemplazo de la voz contribuciones o impuestos, de modo que ha de entenderse que comprende además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, como lo hace notar el especialista don Juan Eduardo Figueroa (...) Es incuestionable, por lo tanto, que los derechos correspondientes a servicios, concesiones o permisos a que se refiere el artículo 43 en cuestión, caen dentro del régimen estatutario de los artículos 19, 60 y 62 de la Constitución (...)”

Con posterioridad, dicha tesis fue seguida por nuestra Corte Suprema, en diversos fallos, por ejemplo, con fecha 15 de noviembre de 2006, en causa Rol N° 4839-2003, señalando que:

“Que tal como lo ha señalado esta Corte en casos similares, los tributos pueden clasificarse en impuestos, contribuciones especiales y tasas, tratándose en la especie de una contribución que se define como el gravamen que tiene por objeto distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios, que les benefician colectivamente de alguna manera más especial que el resto de las personas que integran la sociedad;

6° Que no obstante lo expuesto, es lo cierto que el vocablo tributo fue incorporado en nuestra Constitución, en reemplazo de las palabras contribuciones o impuestos que empleaba la anterior, de modo que ha de entenderse que incluye, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, como lo hace notar don Juan Eduardo Figueroa en su obra " Las garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución política de 1980" (Editorial Jurídica 1985), y así se dejó constancia en la discusión respectiva, en la comisión constituyente, sesión 398, en el sentido que dicho vocablo significa "Obligaciones Tributarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado", que comprende precisamente los impuestos, contribuciones, las tasa y los derechos”⁴³.

⁴³ Asimismo, se ha señalado "es lo cierto que el vocablo tributo fue incorporado en nuestra Constitución, en reemplazo de las palabras contribuciones o impuestos que empleaba la anterior, de modo que ha de entenderse que incluye, además, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes, como lo hace notar don Juan Eduardo Figueroa en su obra Las garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución política de 1980 (Editorial Jurídica 1985), y así se dejó constancia en la discusión respectiva, en la comisión constituyente, sesión 398, en el sentido que dicho vocablo significa Obligaciones Tributarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado, que comprende precisamente los impuestos, contribuciones, las tasa y los derechos" (Excma. CORTE SUPREMA, Rol 3260-2003, 21 de enero de 2004, cons. 4 y 5).

En este sentido, también se ha señalado sobre los derechos de aseo que: *“la doctrina mayoritaria de los autores en esta materia, ha sostenido que la voz “tributos” “engloba toda exacción patrimonial compuesta por la ley a las personas en beneficio de la Nación, representada por el Estado” (Evans de la Cuadra Enrique; Los Derechos Constitucionales, 2º Edición, T.II, 1999) y que resulta comprensiva de todas las prestaciones que los particulares se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, en virtud de la potestad impositiva que la Carta Fundamental y la ley le confieren, con la finalidad de cubrir el gasto público” (Miguel Fernández González, “Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Justicia en Materia Tributaria” Revista Chilena de Derecho, T. XXVII, pág. 357-371)... debe recordarse que la Ley sobre Rentas Municipales es anterior a la Constitución Política en vigencia, de manera que cuando aquel cuerpo legal se refiere a “derechos municipales”, éstos deben considerarse comprendidos en el concepto genérico “tributos” que emplea el artículo 19 N°20 de la Constitución. Lo mismo puede decirse de la regla del artículo 2521 del Código Civil en cuanto al alcance que debe darse a la locución “impuestos” como equivalente a la voz “tributos”. Incluso el propio diccionario de la Real Academia Española de la Lengua considera sinónimos los términos “impuesto” y “tributo”.*⁴⁴

2.4.2. Jurisprudencia Administrativa.

Así, una jurisprudencia sostiene que el concepto de tributo tiene un sentido amplio mientras que otra identifica el tributo con el cobro coactivo excluyendo del concepto los pagos, tarifas o derechos que involucran una contraprestación.

“... el vocablo ‘tributo’ que utiliza la Ley Suprema fue incorporado en reemplazo de las voces contribuciones o impuestos que figuraban en la pertinente disposición del anterior texto constitucional, de modo que ha de entenderse que comprende, asimismo, las tasas y los demás derechos o cargas semejantes (...) El término tributo implica exacciones u obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado y comprende los impuestos, las contribuciones, las tasas y los derechos”; “En este caso se trata de imponer (...) el pago de derechos, configurando así una exacción pecuniaria y obligatoria para las personas (...) la cual queda comprendida dentro del vocablo “tributo” que ha sido incorporado a la carta fundamental, y que incluye los impuestos, las tasas, las contribuciones y demás derechos y cargas semejantes, o sea, cualquier obligación pecuniaria impuesta por la ley a las personas para los fines propios del Estado”. “La expresión ‘tributo’ se utilizó de manera amplia, comprensiva de los derechos, impuestos y contribuciones municipales en general”⁴⁵.

⁴⁴ I. Corte de Apelaciones de Concepción Rol N° 1642-2012, 2 de abril de 2012.

⁴⁵ Dictamen N° 5230 de 2000; en el mismo sentido diversos dictámenes N° s 5389 de 1983, N° 17.533, N° 27.576 de 1984, N° 7858 de 1991, N° 6187 de 1997, se considera a los derechos municipales como un tipo de tributo; en el Dictamen 13.188 de 1995 se afirma que la expresión tributo comprende impuestos, tasas y contribuciones especiales.

2.4.3. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en un sentido amplio.

El Tribunal Constitucional en la sentencia de fecha 14 de octubre de 1996, N° 247, sostuvo que el derecho que permitía cobrar el proyecto al Servicio Nacional de Aduanas era un tributo, no una tasa, toda vez que había una obligación indirecta de pago. El interesado en obtener la prestación de dicho servicio podía exonerarse no pagando por él. Pero ello lo privaría de un derecho. Por lo mismo, no habría alternativa real de sustraerse de la obligación. De ahí que la tasa que se establecía tuviera características de tributo. Al ser así, el proyecto no proporcionaba, concluyó el Tribunal, el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo.

De una u otra manera, en esta sentencia el Tribunal Constitucional asimila los conceptos de tributos y tasa. El reemplazo de la expresión “impuestos y contribuciones” por “tributos”, que hizo la Constitución del 80, respecto de la Constitución de 1925, se agregó, les da un carácter amplio a los tributos. Más todavía si la Constitución dice que son los tributos “de cualquier naturaleza” (artículo 19, N° 20) los que quedan afectos al estatuto de éstos.⁴⁶

Asimismo, en la sentencia Rol N° 773-2007, de 26 de noviembre de 2007, nuestra magistratura constitucional se pronunció acerca del sentido de la voz tributo, señalando: “En todo caso, cabe tener presente que no existen antecedentes inequívocos en cuanto a la discusión de la norma, dado que el Consejo de Estado se limitó a sustituir los términos “los haberes” por “las rentas”, sin mayor justificación. Sin embargo, quedó constancia que ciertamente podría autorizarse impuestos sobre bienes raíces (sesión N° 398 de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución, 11 de julio de 1978, p. 3115) y de que el concepto de “tributo” constituía *“un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado”*⁴⁷. El Tribunal abrazó allí la tesis amplia de tributos, en que los impuestos, tasas y contribuciones: todos ellos constituirían, ante el derecho constitucional, tributos.

Si bien, con posterioridad, sin embargo, en la causa Rol N° 1034-2008, se aludió a los derechos municipales como una especie de ingresos públicos, distintos de los tributos, dicha decisión fue adoptada con el voto en contra de cuatro ministros (Cea, Venegas, Peña y Navarro), para quienes el principio de reserva legal se aplica a todos los tributos en un sentido amplio. Por lo mismo, concluyen, *“los derechos a que alude el precepto legal que se invoca dejan entregado al mero arbitrio de la autoridad municipal, sin fijar parámetro alguno, la determinación de su tasa, lo que ciertamente contraviene el principio de reserva legal a que alude la Constitución Política de la República”*. Del mismo modo, se agrega que *“en materia de tasas y derechos una de sus características esenciales dice relación con que “el hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado a pago”, de forma tal que esta actividad “debe ser prestada efectivamente” (Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo 1, p. 102). Este Tribunal también ha reiterado como características propias de una tasa “la ausencia de una suficiente coacción, así como tampoco la*

⁴⁶ TC N° 2332/2012, cons. 10°

⁴⁷ TC Rol N° 773-2007, cons. 36.

exigencia de una efectiva prestación" (Rol N° 247, 1996, consid. 15°). Así las cosas "en el hecho, y dadas las particularidades del cobro, más bien se trata de un Impuesto que de una tasa, dado su carácter obligatorio y la falta de una prestación efectiva por parte del municipio".

2.5. La Tasa no es contraprestación. Divisibilidad.

La nota de contraprestación es un concepto propio del Derecho de obligaciones y concretamente de las sinalagmáticas, sin embargo, ha sido trasladado al ámbito de las tasas.

La contraprestación supone un vínculo mucho más intenso entre ambos, un *do ut des*, un doy para que des, que sólo puede existir en virtud de un contrato, convención o acuerdo de voluntades, que hace que ambos nazcan ligados, hermanados, el uno (actividad/servicio) a la otra (precio/remuneración). Si este es el caso, el precio/remuneración es contraprestación de la actividad/servicio, y de un modo equivalente, la actividad/servicio es contraprestación del precio/ remuneración. Nada de eso sucede con la tasa⁴⁸.

Como señala el profesor Fermandois, la doctrina tiende a desechar la tesis contractualista del impuesto. Éste es el mismo criterio de la jurisprudencia norteamericana en el caso *Anderson vs. City of Mayfield*, ya citado. No hay un contrato entre el contribuyente y Estado, dicha realidad es fruto, en primer lugar, de la base constitucional tributaria, del sistema democrático y del consentimiento básico de los ciudadanos para ser gravados por el Estado, así representado en sus instituciones y leyes; y en segundo lugar, proviene del principio de no afectación tributaria del artículo 19 N° 20, inciso tercero, de la CPR⁴⁹.

Por otra parte, sin lugar a dudas en un rasgo de las tasas, es la divisibilidad, en este sentido el servicio que presta el Estado debe ser referido directamente al particular. Para que se configure la tasa se requiere la realización de un servicio público que interese o afecte personalmente al obligado. Sólo es posible esta circunstancia cuando estamos frente a servicios que se pueden dividir en unidades de consumo o de uso. Si el servicio es indivisible, el tributo constituye un impuesto.

En estos casos, el Estado tiene la obligación jurídica de prestar los servicios, porque es imprescindible que lo haga y porque así surge de las normas constitucionales y legales pertinentes. Ese carácter de actividades que no puede dejarse de prestar, lleva, por lógica consecuencia, al principio de *la presunción de su gratuidad*. Porque, si el Estado debe prestar esos servicios tan trascendentales que afectan su propia subsistencia, no puede subordinar su prestación a que sean retribuidos o no. Pero sí puede establecer gravámenes en ocasión del cumplimiento de tales actividades y hacerlos pagar a las personas concretas con respecto a las cuales la actividad de algún modo se singulariza.⁵⁰ Sin que necesariamente se vulnere el principio de no afectación, pues, en un sentido jurídico, no existe correspondencia alguna entre la prestación que realiza el particular y la actividad que despliega la administración. La obligación es *ex lege*, nace siempre de la ley, son hechos

⁴⁸ Massone, Pedro, Principios, p. 1191.

⁴⁹ Fermandois, ob. cit. 121.

⁵⁰ Héctor, Villegas, Cuso. p.93.

jurídicos que nacen de la ley, en que interviene la potestad jurídica de derecho público del Estado, por tanto, no tiene su origen en el negocio jurídico, no nace de la voluntad y de la petición de los ciudadanos, no se puede entender como prestación que una de las partes desea tener de la otra como contrapartida y equivalente a la suya.

La doctrina jurídica prevaleciente estima ahora que en la tasa no hay ninguna relación entre el costo del servicio e identidad de la ventaja obtenida por el particular, y el hecho de requerir o provocar una actividad de la administración pública directamente referible al requirente no representa elemento constitutivo de la relación obligatoria. La obligación no es tipo negocioso: la voluntad del particular asume relevancia solamente como hecho jurídico al cual la ley enlaza el ingreso. La tasa, por tanto, no puede ser definida en términos de contraprestación; la misma, en efecto, a diferencia de la contraprestación de fuente negocial, está constituida por una obligación de fuente legal⁵¹.

2.6. Principio de afectación.

Una de las críticas desarrolladas por la tesis restringida a las tasas es que tienen siempre un destino determinado, pues constituyen ingresos propios del respectivo organismo, con lo que se vulnera el principio de no afectación de los tributos y la obligación de ingresarlos a las rentas generales de la nación que establece el artículo 19 N° 20 de la Constitución.

Una solución muy simple a la anomalía señalada consiste en corregir la destinación de los recursos que se obtienen por esta vía, desde el propio servicio que lo impone y percibe, a las rentas generales de la nación⁵².

Además de las objeciones de índole constitucional existe una razón de conveniencia que desaconseja que estos ingresos sean percibidos por el organismo autorizado a cobrar por sus actuaciones, especialmente en los casos en que la propia Administración determina el monto de la tarifa, ésta consiste en que con ello se crea un estímulo perverso que puede distorsionar ese monto, mediante la agregación de ítems o partidas ajenos al servicio prestado y que corresponde a gastos financiados con el presupuesto ordinario de la entidad⁵³.

⁵¹ Pollari, Nicolás, *Manuale di Diritto Tributario*, Roma, 2014. pp.24-25

⁵² Guerra Mella, Pedro, *El Principio de la Gratuidad*, 336.

⁵³ Guerra Mella, Pedro, *El Principio de la Gratuidad*, 2011, p.337.

VI. TASA Y PRECIOS.

Cuando nos encontramos ante actividades o servicios públicos, sea de administración directa o indirecta por parte del Estado⁵⁴, para los cuales esté previsto el cobro de una prestación pecuniaria a los ciudadanos, nos hemos dado la tarea de determinar si tienen o no naturaleza tributaria. En este tránsito no exento de dificultades, desde las categorías tradicionales (impuesto, tasa, contribución), nos hemos encontrados con dos posturas en torno al concepto de Tributo, una restringida que entiende que las tasas no están comprendidas en el concepto de tributo utilizado por la Constitución de la República y otra postura más amplia, que entiende a las tasas comprendidas dentro de la concepción de tributo, ambas con un sustento doctrinal y jurisprudencial.

No obstante, la doctrina para determinar la naturaleza jurídica de estas clases o tipos de cobros, también se lo plantea por medio del estudio desde otras categorías, respecto de las cuales se discute doctrinariamente su carácter de tributos, principalmente por medio de dos formas: 1º desde la distinción entre precio y tasa, y 2º desde la distinción de potestad tributaria y potestad tarifaria, y la concepción de tarifa.

También, se encuentran otras categorías como las contribuciones parafiscales o tributos parafiscales, el peaje, las cotizaciones de seguridad social, las prestaciones patrimoniales de carácter público, etc. Sin embargo, por razones de espacio y tiempo, nos abocaremos a las tradicionales distinciones y categorías, que permiten entender de mejor forma las sentencias del Tribunal Constitucional.

1.- La distinción entre precio y tasa.

1.1.- La noción de precios.

El Estado puede, en estos casos, establecer por Ley una tasa sobre sus usuarios o permitir que el servicio [o actividad] se financie vía precios. En este último caso los precios pueden llamarse y han de llamarse <<públicos>> si el contrato se somete a un régimen de Derecho público, disponiendo, por ejemplo, que el precio no pagado puede ser exigido por la vía de apremio administrativo. Si el contrato se somete a un régimen de derecho privado, el precio es, naturalmente un precio no público, sino privado, es decir, sometido general y fundamentalmente a normas de Derecho privado⁵⁵.

Así, la “tasa” incorpora una obligación ex lege de Derecho público; el “precio” una obligación, ex contractu, sea calificado éste de Derecho público o privado.

⁵⁴ Una gestión directa, implica la asunción de los riesgos de la actividad o servicio por la propia administración, mientras que la gestión indirecta, a través de las entidades interpuestas entre los propios usuarios o destinatarios del servicio o actividad y la Administración, reconduce los riesgos de la gestión al sector privado (es decir, a la entidad interpuesta, típico supuesto de las concesiones administrativas o de los conciertos).

⁵⁵ Ferreiro, Curso, ob. cit. 211.

En España, los precios públicos son definidos por la ley como “*contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sea de solicitud voluntaria por parte de los administrados*” (artículo 24, Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos).

Según la doctrina del Tribunal Constitucional [de España], cuando nos encontramos ante actividades o servicios públicos para los que esté previsto el pago de un precio público en lo que concurra cualquiera de las circunstancias de coactividad, esencialidad o exclusividad, estaremos en presencia de precios públicos de naturaleza tributaria y, por tanto, de prestación patrimoniales de carácter público sometidas al principio de reserva de ley. Sin embargo, ante servicios en los que concurren copulativamente las tres circunstancias anteriores en sentido negativo -no sean coactivos, no sean esenciales y haya concurrencia efectiva del mercado-, surgirá la figura del precio público no tributario y, por ende, no sometido al principio de legalidad⁵⁶.

En Chile, Patricio Masbernat, indica que, para algunos, posición que comparte desde su perspectiva teórica, la tasa puede constituir una figura limítrofe con ciertos tipos de exacciones que pudieran no siempre constituir tributos, como los precios públicos (o las figuras parafiscales). El precio público constituye un ingreso público, prestación de carácter público percibida por el Estado y demás órganos públicos. Su régimen es de Derecho público, en fondo y procedimiento. Su naturaleza es algo discutible, en cuanto nace ex contractu y ex lege. A su vez, el precio público se distingue de la cotización previsional y de las exacciones parafiscales, que por regla general la doctrina comparada considera como tipos de tributos⁵⁷.

Pedro Massone, y siguiendo a Fernando Sáinz de Bujanda señala que los precios públicos son ingresos que un ente público obtiene de su patrimonio, a través de una relación jurídica de carácter contractual. Lo que quiere decir que el administrado paga el precio por una prestación administrativa que contrata libre y voluntariamente con el ente público, ya que también podría, jurídicamente, obtenerla en el mercado y del sector privado, si éste proporciona, o legalmente puede proporcionar, idénticas prestaciones o servicios⁵⁸.

Arturo Fermandois, sigue la definición dada por Martín Fernández, señala que el precio público es “aquella contraprestación que obtiene un Ente Público por la prestación de un servicio público, el desarrollo de una actividad administrativa o de una entrega de bienes en régimen de Derecho público, así como por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público”. Más adelante, el autor explica que “el precio público es un recurso financiero, encuadrado dentro de los ingresos patrimoniales, al que deben hacer frente aquellos ciudadanos que se benefician de la prestación de ciertas actividades administrativas desarrolladas en régimen de Derecho público o de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público”⁵⁹.

⁵⁶ Moreno Fernández, ob. cit. p. 343.

⁵⁷ Masbernat, Patricio, Retorno al debate conceptual de Tasa y Tarifa como un parámetro de los límites del concepto de Tributo, 2017. 869.

⁵⁸ Massone, Principios ob. cit. 1181.

⁵⁹ Fermandois Arturo, ob. cit. 131.

1.2.- Criterios de diferenciación entre tasa y precio.

La doctrina no se encuentra conteste en cuanto a cuál es el criterio que permite distinguir entre precio y tasa, tornándose dificultosa la distinción. En ese sentido, si bien se podría sostener que nada es absoluto en materia de tasas o de precio, pues, todo depende de las condiciones jurídicas en vigor o de las condiciones sociales y dominantes o aún de la cultura existente en el país. Sin embargo, de lo señalado por la doctrina, especialmente nacional, se pueden plantear los siguientes criterios que nos permiten determinar cuándo nos encontramos en presencia de una tasa, o bien de un precio, criterio que a su vez servirán de análisis a las sentencias del Tribunal Constitucional:

1.- **Voluntariedad:**

El pago en el “precio” debe ser voluntario, ya que no es una exacción, en cambio la “tasa” es obligatoria, la imposición potestativa estatal al sujeto que paga, imposible de resistir o evadir. Lo relevante para diferenciar un precio público de una tasa (tributo), parece nuevamente ser el elemento de la voluntariedad. Sólo si tiene suficiente espacio el libre arbitrio privado, no coactivo, en la demanda de los servicios estatales, será una tarifa o precio público⁶⁰.

En la tasa se relativiza el carácter obligatorio o coactivo del tributo, puesto que su aplicación depende en cierto modo de la voluntad del sujeto gravado, ya que el gravamen sólo se impondrá en la medida en que se solicite la prestación, actuación o servicio correlativo. Debe insistirse, en todo caso, que esta atenuación de la obligatoriedad de la tasa no le hace perder su carácter de tributo.

Miguel Marienhoff señala que la tasa es la retribución correspondiente a los servicios públicos cuya utilización resulta legalmente obligatoria para el administrado; vgr., los servicios que presta la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación, los servicios municipales de alumbrado, barrio y limpieza, etc. En cambio, “precio” es la retribución por servicios “uti singuli” de utilización facultativa para el usuario; por ejemplo, ferrocarriles, teléfonos, gas, energía eléctrica, etc. Pero las tasas como lo precios están fijados en “tarifas”. En los servicios públicos “uti singuli” cuya utilización es facultativa para el usuario, el vínculo que liga a las partes es “contractual”, derivando de ahí la idea de precio. En cambio, en los servicios cuya utilización es obligatoria para los usuarios, el vínculo que une a éstos con la entidad que presta el servicio es “reglamentario” simplemente, lo que entonces excluye la idea de precio, imponiéndose la idea de precio⁶¹.

Entonces, para que el precio sea realmente sea voluntaria debe cumplir con los siguientes subcriterios:

a.- El cobro no debe ser un prerequisite exigido por la ley o por el reglamento para ejercer la actividad económica.

Waldo Ortuzar al comentar la sentencia del caso Cámara de la Industria Farmacéutica AG con Ministerio de Salud (19 de junio de 1997), señala que la doctrina que ésta establece es incorrecta, ya que el control que ejerce el ISP (y por el que cobra) es la función pública que cumple ese servicio público, y además los exámenes por los que cobra son obligatorios, son un requisito para que los particulares puedan ejercer su actividad

⁶⁰ Fermandois, ob. cit. 131.

⁶¹ Marienhoff, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, 2011, p. 110

económica. Por estas razones, señala, estamos en frente de un tributo, que debe ser regulado por ley: “No se puede permitir que los propios funcionarios, al margen de la ley, determinen, cuando les parezca, cómo exigir dinero a los particulares. Los Servicios Públicos son insaciables y sus necesidades ilimitadas. Sólo la ley puede fijar remuneraciones y beneficiar recursos humanos y materiales a los Servicios. Lo contrario llevará al caos”⁶².

b.- El cobro no debe consistir en una de las condiciones impuestas por la ley para el ejercicio de una actividad económica lícita.

Por otra parte, don Raúl Bertelsen, al comentar la sentencia, “Corporación Chilena de la Madera S.A. con Conaf” (21 de noviembre de 1997), señala que la doctrina sentada por el fallo le parece insuficiente, porque habría sido más adecuado distinguir las dos hipótesis que contempla la norma impugnada que son: (1) las bonificaciones forestales, por una parte, y (2) los planes de manejo, por otra. En cuanto a las primeras, señala que:

“...las bonificaciones forestales son uno de esos beneficios que, conforme al inciso segundo del N° 22 del artículo 19 de la Constitución Política, la ley puede establecer en beneficio de un sector o actividad, razón por la cual podría defenderse el pago por los beneficiarios de los costos de las actuaciones del ente público que con su actividad los favorece, aunque si tales actuaciones implican el ejercicio de potestades públicas ello no me parece procedente”.

Luego, en cuanto a los planes de manejo señala que:

“...si no hay bonificaciones de por medio, un plan de manejo es sólo una de esas condiciones impuestas por la ley que regula el ejercicio de una actividad económica lícita, y de ahí que las actuaciones del servicio que vela por su cumplimiento, representan un caso más del ejercicio de la acción pública, similar a tantas actuaciones administrativas que verifican si en el desarrollo de una actividad económica se cumple la regulación legal existente, como es el caso de las que efectúan los inspectores de la Dirección del Trabajo, los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, y los de las Municipalidades. ¿Considerará la Corte Suprema que corresponde fijar tarifas por tales actuaciones porque procede retribuir pecuniariamente por la prestación de tales servicios?”⁶³

2.- Esencialidad.

Cuando la actividad administrativa sea por su naturaleza inherente al Estado, es decir, cuando (según las condiciones políticas del momento) sólo el Estado puede realizarla y cuando sea necesaria para la vida en comunidad su realización por el Estado parece lógico que los pagos que se exigen a los particulares afectados se configuren según el esquema de la tasa. Es la Ley quien debe configurar de modo uniforme y general, siguiendo criterios de justicia aceptados por el ordenamiento en torno al reparto de las cargas impuestas por estos servicios a los miembros de la comunidad, la obligación de pago a cumplir por los afectados. Es el Estado, actuando como tal, quien debe velar porque estas normas se cumplan.

⁶² Informe Constitucional N° 1523, 4 de junio de 1997.

⁶³ Informe Constitucional N° 1653, 12 de diciembre de 1997.

Cuando la actividad de la Administración es similar a la que puede desarrollar cualquier particular y su fin primordial es el lucro (por ejemplo, la actividad publicitaria desarrollada a través de revistas editadas por los servicios de publicaciones de un Ministerio) entonces es claro que esa actividad de prestación queda, y quizás debe, ser sometida al Derecho privado y que los ingresos que así se logren (por ejemplo, los pagos de los anunciantes en estas revistas) deben calificarse de precios. Pero precios deben calificarse también, en todo caso, los que tenga su origen en un contrato de Derecho público, en el que el Estado actúe revestido de poder de imperio que ostenta para exigir todos sus ingresos de Derecho público. El interés público presente en la relación debe de ser también determinante a la hora de disciplinarla como un contrato sometido fundamentalmente al Derecho privado o regulado en aspectos fundamentales por normas de Derecho público⁶⁴.

Por su parte, también, se ha señalado que los servicios por los cuales el contribuyente abona tasas son los servicios inherentes al Estado que no se conciben prestados por particulares, dada su íntima relación con la noción de soberanía, y que constituyen actos jurídicos subjetivos administrativos o jurisdiccionales⁶⁵.

3.- Exclusividad.

Avilés señala que: *“Dentro de los criterios que ha entregado la doctrina para diferenciar ambos conceptos, más impulsados por un afán de justicia que de prolijidad académica, se encuentra los relativos a la prestación en carácter de monopolio de un servicio por parte del ente estatal, lo que aproximaría a la condición de tasa el pago respectivo⁶⁶”*. De este modo, según que se preste el servicio en condiciones de libre competencia, se llamará precio, o bien si se presta en condiciones de monopolio, se denominará tasa.

Para Villegas Basavilbaso hay tasa en los servicios prestados por el Estado en forma de monopolio iure, hay precio público cuando se trata de empresa pública con monopolio de facto o en concurrencia con empresas privadas, y hay precio privado cuando se trata de empresa del Estado de carácter comercial o industrial o de concesionarios⁶⁷.

⁶⁴ Ferreiro, ob. cit. p. 212

⁶⁵ García Vizcaíno, Catalina, ob. cit., p. 104; Villegas para diferenciar tasa y precio según se trate de ejercicio de actividades inherentes a la soberanía (y que tenga además posibilidad de ser divisible); dejando la segunda categoría para los demás casos de contraprestaciones de bienes, de obra o servicios. No obstante, termina estableciendo distinciones según los casos concretos y con abstracción de dicho criterio teórico Villegas, Héctor, Tasas ob. cit. 7.

⁶⁶ Avilés, Víctor Manuel, ob. cit. p.145.

⁶⁷ Villegas Basavilbaso, “Derecho Administrativo”, tomo 3º, p. 178.

2. La distinción de “Potestad Tributaria” y “Potestad Tarifaria”, y la concepción de “Tarifa”.

Una parte de la doctrina partiendo de la diferencia entre potestad tributaria y potestad tarifaria, han desarrollado la noción de tarifa. De este modo, excluyen del concepto de tasa las percepciones de los establecimientos públicos obtenidos por las actividades desarrolladas en forma de empresa industrial o mercantil, así como también los servicios públicos prestados en régimen de concesión. Señalando que la facultad de fijar tarifas se denomina potestad tarifaria, y que sería diferente de la potestad tributaria.

Ha explicado Villar Palasí que una de las consecuencias inmediatas de la declaración de servicio público de una actividad industrial y comercial es, concretamente, la actividad de una potestad específica de la administración para la fijación de las tarifas del servicio público. Es decir, se trata de un poder de regulación unilateral respecto de la cuantía y la forma de las tarifas del servicio público⁶⁸.

Ariño sostiene que “el poder tarifario hoy es un poder unilateral que no aparece condicionado sólo por la propia estructura financiera interna del servicio, sino también “las circunstancias económicas y sociales”; que es de apreciación discrecional porque en el fondo tal poder formar parte de un poder más amplio y general: el poder de dirección de la política económica y de ordenación de la vida social que tiene reconocido el gobierno del Estado Moderno⁶⁹.

A su vez, también se ha distinguido la potestad tarifaria del poder o tasación de fijación de precios de mercado, señalando que es una potestad que crea una relación supranacional general del Estado sobre los ciudadanos, pudiendo variar la intensidad de su ejercicio según circunstancias de tiempo y lugar, así como del mayor o menor intervencionismo estatal sobre la economía de mercado. En cambio, la potestad tarifaria se ejerce en el marco de relaciones jurídicas individualizadas de uno o varios gestores de servicio público con el Estado.

Así, Ariño expresa que la tarifa “es el precio o contraprestación que los diferentes usuarios pagan por el servicio que reciben. No es una tasa ni un impuesto, sino un precio, aunque este sea un precio público administrativamente fijado. Quiere salirse al paso con ello de una vieja tesis, que concebía los servicios públicos como prestaciones a la comunidad que el Estado garantiza a los ciudadanos y que éstos abonan mediante tasa fijadas en función de la capacidad del usuario y al margen de cuál sea su coste”⁷⁰.

En Chile, por su lado, Mauricio Viñuela define a la tarifa como esencialmente “un precio por la prestación de un servicio público que, si bien es administrativamente fijado, no por ello deja de ser un precio y, como tal, debe reflejar el costo del servicio o actividad que el mismo remunera”. A continuación, señala que, si bien una tarifa siempre es, y debe ser, un precio, esto es, la contraprestación por un servicio recibido de la Administración., considerada que debe a lo menos tener dos límites que encuadran la legitimidad y licitud de

⁶⁸ Villar Palasí y otros, Derecho Administrativo II, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1976, unidad didáctica 5, tema XXVIII, p. 527-530.

⁶⁹ Ariño Ortiz, Gaspar, Las tarifas de los servicios públicos, 1973, p.66.

⁷⁰ Ariño Ortiz, Gaspar, Economía y Estado, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1993, p. 410

la tarifa: 1) la pervivencia del principio de la gratuidad de la función pública, que impide que la administración pretenda lucrar con el ejercicio de sus funciones (con la sola excepción de la actividad empresarial); 2) sólo puede procurar obtener una compensación de los costos marginales que le origine a la administración la prestación del servicio sujeto a dicho pago, atendido el hecho fundamental de que el funcionamiento ordinario de la Administración y los gastos que ello requiere deben ser cubiertos por la ley general de presupuestos de la Nación y con cargo a la recaudación tributaria aprobada por el legislador⁷¹.

Luego hay quienes señalan que el debate si la tarifa constituye una tasa o un precio, se resuelve siguiendo a García Nova, mediante la determinación del gestor, según si la gestión es a través de las Administraciones y con régimen de Derecho público, o a través de sociedades y en régimen de Derecho privado. En el primer caso se trata de tarifa-tasa y en el otro, de tarifa-precio. A su vez, indica que la potestad tarifaria es la “posibilidad de crear tarifa o de alterar su cuantía” por parte de la Administración titular del servicio público de que se trata (la cual es otorgada por la ley a un órgano público), la cual retiene dicha titularidad no obstante crear el régimen tarifario⁷².

También están quienes niegan la existencia de la potestad tarifaria. Así, para García de Enterría, las tarifas que pagan los usuarios de servicios públicos son tasas, y no precios, porque tienen naturaleza tributaria, son establecidas según criterios de justicia distributiva, y no conmutativa, y su finalidad es la satisfacción de necesidades colectivas, y no sólo compensar la satisfacción de necesidades individuales⁷³.

Gaston Jèze señala que, en el contrato de concesión de servicios públicos, la remuneración del concesionario consiste siempre en el derecho por la Administración al concesionario para recibir, en su favor, de los usuarios, del público una tasa, una contribución, mientras dure la concesión. Pueden existir suplementos eventuales de remuneración. El contrato puede estipular una subvención de la Administración, una garantía de interés para los capitales invertidos, préstamo sin interés o a interés reducido, etc. Las tasas, la remuneración principal -y frecuente única- del concesionario, es el producto de las tasas, de las contribuciones, que está autorizado a percibir de los usuarios. La tasa, la contribución, no tiene carácter contractual. La contribución es una tasa en el sentido técnico; es un impuesto especial. La tarifa es un reglamento. Este punto es indiscutible. En lo referente a los usuarios, la tarifa es un reglamento de impuesto; ellos están obligados jurídicamente a pagar las contribuciones establecidas en la tarifa, sin poder discutirlos, ni hacerlos modificar. El pago de la contribución en las condiciones de la tarifa es la condición puesta por el texto orgánico del servicio público al suministro de la prestación a los usuarios. No son una manifestación bilateral de las voluntades de la

⁷¹ Viñuela Hoja, Mauricio, Derechos y tarifas que cobra la administración por sus actuaciones y principio de gratuidad, Revista de Derecho Administrativo Económico Nº 16, 2006, págs. 101 – 110.

⁷² Masbernat, Patricio, Retorno, ob. cit. p. 874.

⁷³ García de Enterría, Eduardo, Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos, 1953, p. 129.

Administración y del concesionario. Esta proposición fundamental se apoya en dos series de consideraciones: una jurídica y otra de orden económico, político y social⁷⁴.

Más recientemente ha sostenido César Martínez Sánchez, la irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio, refutando la tesis de la potestad tributaria, pues, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional Español STC 102/2005, relativa a las contraprestaciones por servicios portuarios, señala que se consolidó la jurisprudencia española en torno a la irrelevancia de la forma de gestión del servicio público a la hora de calificar jurídicamente la contraprestación exigida, criterio que fue seguido por el Tribunal Supremo español desde a lo menos el 20 de julio 2009, por medio de la sentencia 4089-2003, calificándose como tasas innumerables contraprestaciones de servicios públicos prestados mediante el sistema de concesión⁷⁵.

Lo anterior, ha sido de cierto modo reafirmado, por una reciente sentencia del Tribunal Supremo de España 5037/2015, 23 de noviembre de 2015, recaída en recurso de protección 4091/2013. En su fundamento séptimo señala: *“siguiendo la doctrina constitucional de que la forma o régimen con que se preste el servicio público por parte de su titular no afecta a la naturaleza de la contraprestación, se vio obligada a modificar su criterio tradicional de que no podían considerarse como tasas las prestaciones por servicios prestados en régimen concesional, haciéndolo incluso antes de la entrada en vigor del segundo párrafo del art. 2.2 a) de la Ley General Tributaria de 2003, declarando que la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas; y que lo esencial era determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos, doctrina que hay que seguir manteniendo, pese a la derogación de dicho párrafo por la disposición adicional 58 de la Ley de Economía Sostenible, máxime cuando los conceptos de prestaciones patrimoniales de carácter público y de tributos son recordados también por el Tribunal Constitucional en la sentencia 102/2005, de 20 de abril, que estima la cuestión de inconstitucionalidad y declara inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la medida en que califica como "precios privados" contraprestaciones por servicios portuarios que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público, siendo tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta”*.

En consecuencia, si bien para algunos la forma del gestor del servicio resultaría irrelevante a la hora de estar en presencia de un tributo, es posible deducir que para una parte de la doctrina la forma de gestión del servicio sería relevante para diferenciar un tributo de un precio o tarifa, por tanto, si el precio ingresa a una empresa del estado o a una empresa privada que presta los servicios públicos en régimen de concesión, estaríamos en presencia de un precio y no de una tasa, mientras que si ingresa a las arcas generales del Estado estarías en presencia de un tributo.

⁷⁴ Jèze Gaston, Principios Generales del Derecho Administrativo, Tomo V, 1950, p. 94-97.

⁷⁵ Martínez Sánchez, Cesar, La irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio, una refutación de la potestad tarifaria Tributos locales, ISSN 1577-2233, Nº. 112, 2013, págs. 89-103.

VII. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

En este punto a luz de los criterios precedentemente expuestos se analizará la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

1. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 247, de 14 de octubre de 1996.

En ella el Tribunal intenta dilucidar si las “tarifas” que puede cobrar el Servicio Nacional de Aduanas son o no un tributo, en virtud de lo establecido en los artículos 1º, N° 3, letra d), y 6º del proyecto de Ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, en dicha sentencia se concluye que:

“...no resultan aceptables como fundamentos para la calificación de tasa al gravamen que busca crear el artículo impugnado, la ausencia de una suficiente coacción, así como tampoco la exigencia de una efectiva prestación, por todo lo cual no cabe sino calificar como un impuesto al tributo que el proyecto configura. Esto es, se está en presencia de un tributo, con la tipificación de impuesto...”

De este modo, los fundamentos de la sentencia se apoyan en que dichos cobros son obligatorios, en los términos dados en el análisis estaría presente el carácter coactivo, por tanto, no voluntario, es decir, la imposición potestativa estatal al sujeto que paga, es imposible de resistir o evadir sin grave sacrificio de sus derechos. Al efecto, el Tribunal Constitucional señala que:

“...si bien es cierto que el contribuyente podría en este caso exonerarse del pago del tributo no llevando a cabo la actividad que lo genera, no es menos cierto que tal exoneración sólo podría obtenerla privándose del ejercicio de derechos fundamentales de la persona, explícitamente asegurados por la Constitución Política, como son, por ejemplo, el derecho a desarrollar una actividad económica o a entrar y salir del territorio de la República. Dar base a una disyuntiva de esa naturaleza, aparece contraria a la concepción y al ordenamiento constitucional, claramente reflejado, entre muchas otras disposiciones de la Carta Fundamental, en su artículo 5º que reconoce como límite del ejercicio de la soberanía, “el respeto a los derechos esenciales de la persona humana...”

En cuanto a la prestación señala que:

“...de todo lo anterior resulta inadmisibile dar el sentido o calificación de prestación al contribuyente a un acto que realiza el Servicio Nacional de Aduanas, del cual aquél no tiene una real alternativa de sustraerse, y que corresponde a una etapa previa al pago que deberá efectuar como eventual sujeto obligado de tributos que justamente ese Servicio debe determinar y controlar...”

Entonces, define dos elementos para distinguir si un cobro constituye o no un tributo, y tales son: la obligatoriedad y la coactividad. En consecuencia, leyéndolo en sentido contrario, el Tribunal está afirmando que no es un tributo aquel cobro solicitud o

petición voluntario, y que involucra una prestación, además, concluye que no hay una prestación efectiva, es decir, que es meramente potencial, por lo que concluye que no es una tasa sino un impuesto. En efecto, cita a Catalina García señalando que en materia de tasas y derechos una de sus características esenciales dice relación con que “el hecho generador está integrado por una actividad efectivamente prestada por el Estado, que se particulariza o individualiza en el obligado a pago”, de forma tal que esta actividad “debe ser prestada efectivamente” (Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo I, p. 102). Este Tribunal también ha reiterado como características propias de una tasa “la ausencia de una suficiente coacción, así como tampoco la exigencia de una efectiva prestación” (Rol N° 247, 1996, consid. 15°).

Es, empero, necesario tener presente que se admite doctrinariamente, aunque con grandes discrepancias, que el cobro de la tasa proceda no sólo por la prestación efectiva del servicio, sino también por su prestación potencial o cuando aquél ha sido puesto a disposición del contribuyente, en el sentido que bastaba la existencia de un servicio organizado y puesto a disposición del contribuyente para que el cobro de la tasa tuviera lugar. En este caso el precedente del Tribunal Constitucional es categórico al expresar que la prestación del servicio debe ser efectiva, entendido como uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.

2. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1.034, de 7 de octubre de 2008.

En ella el Tribunal Constitucional resolvió una acción de inconstitucionalidad en contra del artículo 42 del D.L N° 3.063, sobre Rentas Municipales que establece un derecho por la mantención de escombros o materiales de construcción en la vía pública de 7% de UTM por cada metro cúbico diario y por remoción de pavimentos de 4% de UTM por cada metro cuadrado diario. En definitiva, el Tribunal Constitucional determinó que los derechos que cobran las municipalidades a los concesionarios de distribución de agua potable y recolección de aguas servidas, habilitadas por el artículo 42 de la Ley de Rentas Municipales (DL 3.063), no serían tributos, señalando como fundamento principal lo siguiente:

“...los derechos (también denominados tasas por algunos autores y por la legislación de varios países) son una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributos, como se intentará demostrar en adelante”;

“...en tanto los tributos, impuestos o contribuciones son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley a quienes incurran en los hechos o situaciones que ésta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente, los derechos, en cambio, son prestaciones pecuniarias exigidas del administrado para contribuir a solventar, siquiera parcialmente, el costo que para la Administración Pública representa la prestación de un servicio que le proporciona al erogante o, bien, los gastos en que incurrirá para franquear el uso público de un bien de esa naturaleza cuando el mismo se vea obstaculizado o entorpecido por el disfrute particular de ese bien entregado a un particular por vía de concesión o permiso. Esta diferencia de características medulares entre una y otra categoría de ingresos públicos también se traduce en que en tanto los tributos son de exigencia general a toda la colectividad, en la medida en que se incurra en los hechos gravados, los derechos lo son sólo para quienes demanden de la autoridad administrativa una prestación directa y específica en su beneficio o, dicho en otros términos, a quienes son usuarios de un servicio público divisible o fragmentable en unidades de prestación, lo que no sucede con los tributos, que están destinados a financiar la prestación de servicios públicos indivisibles por naturaleza, como lo son la defensa nacional, la justicia o la seguridad pública, entre otros ...”

En Tribunal Constitucional, como hemos señalado, equipara la noción de tasa a los derechos, y la diferencia de los tributos, apartándose de la doctrina mayoritaria, de lo que ya había resuelto en la causa Rol N° 773-2007, de 26 de noviembre de 2007.

En ese mismo sentido agrega que: *“La anotada diferencia también encuentra su correlato en la circunstancia de que, en general, el producto de los tributos no está afectado a un fin determinado (criterio consagrado como principio de nuestro ordenamiento en el inciso tercero del N° 20° del artículo 19 de la Constitución), en tanto que los derechos o tasas sí pueden estarlo y normalmente lo están en beneficio de la entidad que presta el servicio respectivo u otorga la concesión o permiso correspondiente,*

pues, como ha quedado dicho, su razón de ser es contribuir al costeo de ese preciso servicio o acto de la Administración”. La sentencia hace suyo uno de los argumentos dados por la doctrina minoritaria, que señala que, la anotada diferencia también encuentra su correlato en la circunstancia de que, en general, el producto de los tributos no está afectado a un fin determinado (criterio consagrado como principio de nuestro ordenamiento en el inciso tercero del N° 20° del artículo 19 de la Constitución), en tanto que los derechos o tasas sí pueden estarlo y normalmente lo están en beneficio de la entidad que presta el servicio respectivo u otorga la concesión o permiso correspondiente, pues, como ha quedado dicho, su razón de ser es contribuir al costeo de ese preciso servicio o acto de la Administración.

En cuanto al análisis del elemento de la Voluntariedad, el voto disidente de los ministros señores José Luis Cea Egaña, Marcelo Venegas Palacios, señora Marisol Peña Torres y señor Enrique Navarro Beltrán, señala que: “...*así las cosas, en el hecho, y dadas las particularidades del cobro, más bien se trata de un impuesto que de una tasa, dado su carácter obligatorio y la falta de una prestación efectiva por parte del municipio...*”.

De este modo, cabe preguntarse ¿el pago del derecho municipal, en este caso, es voluntario o coactivo?, es posible coincidir en que el carácter obligatorio señalado por el voto disidente, si bien en un principio puede sostenerse que no está obligado a mantener los escombros en la vía pública, lo cierto es que, en general, para que ESVAL pueda construir, por ejemplo, perforando la vereda para instalar cañerías, es un requisito sine qua non mantener escombros, lo que es parte de su giro y por tanto, podría sostenerse que es necesario para realizar su actividad económica.

En cuanto a la prestación, el fallo asume que la prestación en el caso consistiría en la autorización, concesión o permiso para mantener los respectivos escombros. Sin embargo, en este caso Esval hizo uso de bienes nacionales de uso público sin autorización municipal alguna. Al efecto, el voto disidente señala que “*en el caso de autos no se aprecia contraprestación alguna como tampoco permiso, lo que se desprende por lo demás de la respuesta enviada por el Municipio de Limache, de fecha 12 de agosto de 2008, y que rola a fojas 118. En otras palabras, no existe acto administrativo alguno emitido por el Municipio y que dé cuenta de algún permiso, servicio o concesión, lo que se vincula obviamente con la circunstancia de que no existe actividad alguna realizada por la corporación*”. Respecto a lo cual algunos han sostenido que lo que la Municipalidad hace al cobrarle las sumas demandadas es imponer una verdadera multa, entendida como una sanción pecuniaria por el incumplimiento de un deber jurídico. En otras palabras, aquí se intenta disfrazar la potestad sancionatoria del Estado bajo la apariencia de potestad tributaria⁷⁶.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario tener presente que en principio, si bien, la Municipalidad no tiene que hacer ningún servicio, puede entenderse que ese servicio consiste en permitir que se ocupe un bien nacional de uso público del cual la Municipalidad es administradora. Esta autorización es lo que se conoce como “derecho”. Carvallo define el derecho como “*el pago que debe efectuar un particular en cambio de una autorización para ejecutar determinados actos que en caso contrario se le prohíben. En el hecho, con el rendimiento de este cobro se va a asegurar un servicio al particular, por lo cual es derecho significa también que por el pago que se otorga algún beneficio al contribuyente beneficiario*”.

⁷⁶ Díaz de Valdés J, José Manuel, Desprotección constitucional frente a los derechos, 2009, p. 765.

*que aunque tiene el carácter jurídico de un derecho, implica el goce de un servicio del Estado*⁷⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado la Contraloría: “...que la mencionada renta tiene la naturaleza jurídica de un “derecho”, ya que en virtud de su pago, se autoriza al concesionario el goce de determinados bienes fiscales o bienes nacionales de uso público, para que pueda ejercerse la actividad a que se refiere el respectivo decreto de concesión, implicando, por lo tanto, una contraprestación monetaria por un servicio que presta el Estado...”(Dictamen 17022, 5 de abril de 2004) . En este sentido se puede entender lo señalado por la sentencia cuando indica que “o, bien, los gastos en que incurrirá para franquear el uso público de un bien de esa naturaleza cuando el mismo se vea obstaculizado o entorpecido por el disfrute particular de ese bien entregado a un particular por vía de concesión o permiso”, se entiende el servicio como meramente potencial, en este sentido se aparta de lo señalado antes por el Tribunal, esto es, “la ausencia de una suficiente coacción, así como tampoco la exigencia de una efectiva prestación” (Rol N° 247, 1996, cons. 15°).

En cuanto a ser el pago un prerequisite para ejercer la actividad económica, en los hechos para realizar su actividad económica ESVAL necesita romper pavimentos y mantener escombros, y si no paga los derechos que corresponden se le puede cursar una multa. De este modo, el pago de los derechos es un costo que debe calcularse dentro del ejercicio de sus actividades. No obstante, no se presta como una de las condiciones impuestas por la ley para el ejercicio de una actividad económica lícita.

Otro criterio que hemos sostenido es aquél que, cuando el Estado presta el servicio en condiciones de libre competencia, nos hallamos ante un precio, y que, cuando lo hace en condiciones de monopólicas debemos hablar de tasas (Duverger).⁷⁸ En el caso únicamente la Municipalidad puede autorizar a un particular para ocupar los bienes de uso público, para la mantención de escombros, pues, es la Municipalidad quien administra dichos bienes de uso público. En estos casos, el elemento de voluntariedad, que constituiría la fuente de la obligación (en la hipótesis de tratarse de un precio), se desdibuja casi totalmente por la circunstancia de que la demandada del servicio constituye algo ineludible para la empresa.

En lo que respecta a la función esencial de la Municipalidad en la administración de los bienes públicos en su artículo 5° la Ley Orgánica de Municipalidades lo define como para el cumplimiento de sus funciones las municipalidades tendrán las siguientes **atribuciones esenciales:** (...) c) **Administrar los bienes municipales y nacionales de uso público**, incluido su subsuelo, existentes en la comuna, salvo que, en atención a su naturaleza o fines y de conformidad a la ley, la administración de estos últimos corresponda a otros órganos de la Administración del Estado. En ejercicio de esta atribución, les corresponderá, previo informe del consejo económico y social de la comuna, asignar y cambiar la denominación de tales bienes. Asimismo, con el acuerdo de los dos tercios de los concejales en ejercicio, podrá hacer uso de esta atribución respecto de poblaciones, barrios y conjuntos habitacionales, en el territorio bajo su administración;”; esta atribución es ejercida por el alcalde según lo establece el artículo 63 de la LOC de Municipalidades en su artículo 63 letra f): “Artículo 63: El alcalde tendrá las siguientes atribuciones: (...) f) Administrar los bienes municipales y nacionales de uso público de la comuna que correspondan en conformidad a esta ley;”

⁷⁷ Carvallo Hederra, ob. cit., p. 34.

⁷⁸ Villegas, Héctor, Derecho Tributario, Parte General, p. 185.

Asimismo, la función de administrar los bienes municipales y nacionales de uso público es ejercida como facultad privativa del alcalde, pero los bienes nacionales de uso público pueden ser administrados por otros órganos del estado, según lo señala la misma ley. No podría, sin embargo, delegarse la administración de dichos bienes a un particular.

Como se puede observar el Tribunal Constitucional a partir de la sentencia **Rol N° 1.034, de octubre de 2008**, abrió paso a la doctrina de los derechos o “precios públicos”; esto es, cobros que efectúa el Estado por el uso de determinados bienes y servicios; cobros que bajo determinadas condiciones no serían tributos⁷⁹.

De esta forma, dos serían entonces presupuestos copulativos en los cuales operaría la doctrina de los derechos o precios públicos según esta teoría.

a. **La Voluntariedad.** Entendida como la demanda voluntaria de un bien estatal o de servicio público específico divisible o fragmentable en unidades de prestación.

b. **La Contraprestación.** La prestación directa y específica en beneficio de quien solicita el bien o servicio público, por parte del Estado.

Como nos explica el profesor Fernandois para que se entienda que se está en presencia de un precio público, se requiere, en primer lugar, el pago de servicios divisibles o fragmentables en unidades de prestación como por ejemplo el pago de peajes, de derechos de en razón de documentos públicos, del derecho a entrar a un parque nacional o de derechos municipales como el aseo y ornato de la comuna o el retiro de desechos domiciliarios. En segundo lugar y desde luego, la contribución debe ser directa y específica, respecto de quien solicita el servicio público divisible o fragmentable⁸⁰.

C. Solventa un Servicio Específico . En este sentido se podría decir que, el derecho es una contribución para la cobertura de un costo o un gasto en que la Administración incurre, y que tiene su causa en el servicio o en la prestación demandada por el que debe realizar dicha contribución, los derechos normalmente estarán afectados en beneficio de la entidad que presta el servicio u otorga la concesión o permiso, es decir, se destinan a la cobertura del gasto o costo de que se trata. Esto no sucede en el caso de los tributos, que están destinados a financiar servicios públicos indivisibles como la defensa nacional, la administración de justicia, la seguridad pública, etc. Por esta misma razón —no se puede establecer en forma inmediata su proporcionalidad respecto de las prestaciones públicas financiadas—, la Constitución ha exigido que sea el legislador quien garantice la proporcionalidad de los tributos.

En palabras del Tribunal Constitucional, *“los tributos poseen ciertos elementos particulares que los distinguen de otros ingresos públicos, como las tasas. En efecto, si el pago de la suma de dinero que CBS Outdoor S.A. debe pagar a la Municipalidad de Talcahuano no es voluntario, ni obedece a una contraprestación, ni solventa un*

⁷⁹ Fernandois, Arturo, ob. cit., p. 149-150.

⁸⁰ Fernandois, ob. cit. p. 150.

***“servicio” específico** (sino, por el contrario, los gastos generales de la municipalidad), se está en presencia de un tributo propiamente tal”⁸¹.*

⁸¹ STC Rol N° 2332-2012, cons. Segundo N° 6º del voto por acoger.

3. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 1063/2008, de fecha 12 de junio de 2008.

Se trata del control de constitucionalidad del proyecto de ley, aprobado por el Congreso Nacional, que introduce diversas modificaciones en la Ley N° 17.235, sobre impuesto territorial, en el Decreto Ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, y en otros cuerpos legales. En lo relevante, la modificación artículo 7° del Decreto Ley N° 3.063, autoriza a las Municipalidades a cobrar una tarifa por el servicio de aseo.

*“Que la tarifa anual por el servicio de aseo que el nuevo artículo 7° del Decreto Ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales, contenido en el artículo 2°, N° 2°, del proyecto en estudio, autoriza fijar a las municipalidades, ateniéndose a las disposiciones que el mismo precepto legal contiene, **representa un derecho y no un tributo**, por lo que la ley que confiere atribuciones a las municipalidades para fijarlo y cobrarlo no infringe la Constitución Política.*

*En efecto, **la obligación de pagar una cantidad de dinero por el servicio que presta un municipio es la contraprestación por el beneficio que recibe el usuario del servicio y corresponde al precio del mismo que se conoce con el nombre de tarifa.** No se trata, por consiguiente, de un tributo, que es una exacción patrimonial destinada a obtener recursos para financiar las actividades del Estado y sus órganos y que no tiene como contrapartida un beneficio directo para la persona que lo paga;” (cons. noveno).*

Existe un voto disidente de los ministros señores José Luis Cea Egaña, Mario Fernández Baeza, Marcelo Venegas Palacios y señora Marisol Peña Torres, quienes sostuvieron que:

“Que, por su propia esencia, el tributo es coactivo y obligatorio, naturaleza que tiene la tarifa en examen, de acuerdo con las propias normas que la regulan.

Al respecto, el inciso tercero del nuevo artículo 7° del Decreto Ley N° 3.063, de 1979, indica que las municipalidades podrán eximir del pago de la tarifa “a los usuarios que, en atención a sus condiciones socioeconómicas, lo ameriten” y el inciso cuarto del mismo precepto señala que quedarán exentos de pago “aquellos usuarios cuya vivienda o unidad habitacional a la que se otorga el servicio tenga un avalúo fiscal igual o inferior a 225 unidades tributarias mensuales.”

De lo expuesto se concluye que las demás personas están obligadas a pagar por dicho servicio, se beneficien o no del mismo, sin posibilidad de ejercitarlo por sí mismas o contratarlo con terceros, salvo que se encuentren en la situación de excepción prevista en el artículo 8° del Decreto Ley N° 3.063, de 1979, lo que es propio y característico del tributo, como ha quedado dicho”.

En lo que respecta al primer criterio de análisis la voluntariedad. La utilización del servicio por parte de la Municipalidad resulta legalmente obligatoria para el administrado, sin que exista una alternativa real de sustraerse y, como señala el voto disidente, *sin posibilidad de ejercitarlo por sí mismas o contratarlo con terceros*. En ningún caso, la voluntad del obligado se dirige a crear o modular la obligación en que el cobro de derechos

de aseo consiste. Pues la voluntad del obligado se dirige, en este caso, a la realización del hecho imponible y no a dar nacimiento a una obligación que, tiene su única fuente en la ley.

Además, cabe tener presente que el artículo 3° de la LOC de Municipalidades N° 18.695, señala que: “*Corresponderá a las municipalidades, en el ámbito de su territorio, las siguientes funciones privativas: f) El aseo y ornato de la comuna. Respecto a los residuos domiciliarios, su recolección, transporte y/o disposición final corresponderá a las municipalidades, con excepción de las que estén situadas en un área metropolitana y convengan con el respectivo gobierno regional que asuma total o parcialmente estas tareas*”. Entones, sólo la Municipalidad puede realizarla y, desde luego, es necesaria para la vida en comunidad su realización por el ente público, por lo que se trata de una función esencial y además exclusiva.

En consecuencia, los derechos emanados de los servicios de aseo municipal se enmarcan jurídicamente dentro de la noción de “tributos” que se define en el considerando primero y que, a su turno, proviene de la definición implícita de impuesto municipal que contempla el artículo 13 letra f) de la Ley 18.695, toda vez que se trata de prestaciones a que se encuentra obligado el propietario de un bien raíz sobre la base de su clara identificación local. Al efecto, debe recordarse que el inciso tercero del artículo 9° de la Ley de Rentas Municipales prescribe que “el derecho de aseo será pagado por el dueño o por el ocupante de la propiedad, ya sea usufructuario, arrendatario o mero tenedor, sin perjuicio de la responsabilidad que afecte al propietario”, asociando el gravamen al dominio del bien raíz ubicado dentro de la comuna respectiva. Aquello se ve reforzado por lo razonado previamente a partir de los artículos 47 y 48 del Decreto Ley en comento, los que remiten parcialmente su regulación a las disposiciones del código especial en materia tributaria⁸².

⁸² I. Corte Apelaciones de San Miguel, Rol N° 1633-2017, 22 de noviembre de 2017, cons. 4°.

4. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 1295/2009, de 6 de octubre de 2009.

En este caso se intenta determinar si los pagos que deben efectuar las Compañías de Seguros a la Superintendencia de Valores y Seguros en beneficio del Cuerpo de Bomberos de Chile constituyen o no tributos, por lo dispuesto en los artículos 3° y 4° del Decreto Ley N° 1.757. En dicha sentencia, el Tribunal sostuvo que si bien “Bomberos”, es una institución de utilidad pública, no satisface “necesidades públicas”, rechazando el requerimiento, abordando el concepto de tributo en el siguiente sentido.

“Desde luego, el carácter de tributo, como se establece por ley, no debiera ser un asunto de interpretación. El legislador debe expresar con claridad cuándo una determinada prestación pecuniaria tiene este carácter. En algunos casos, lo hace expresamente; en otros, establece elementos indiciarios inequívocos, al configurar sus elementos, o sea el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado y el objeto de la obligación. En este caso, en cambio, resulta difícil detectar esas variables. De hecho, aparte del presente alegato de inconstitucionalidad, los beneficios del DL 1757 han sido considerados por las Compañías como gasto para calcular el impuesto a la renta.

*Enseguida, no basta que exista una obligación legal de pagar algo en dinero a favor del Estado, para que estemos frente a un tributo. Por ejemplo, una deuda legal que beneficia al Fisco, no es un tributo; tampoco lo es una multa. Es necesaria la concurrencia de otros elementos. Así, **debe existir beneficio fiscal**. Los tributos financian el cumplimiento de las funciones del Estado (Cea, J.L.; ob. cit., pág. 469; Verdugo, Pfeffer y Nogueira; ob. cit., pág. 224). Ello no implica que el Estado no pueda dar a los tributos otra finalidad que la recaudatoria; por ejemplo, puede ser utilizado como instrumento de una política económica destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. En todo caso, **siempre los tributos están dirigidos a enriquecer o beneficiar al Estado**. En este caso, en cambio, la Superintendencia de Valores y Seguros sólo recauda para pagar los beneficios a favor de los bomberos, pero no incorpora a rentas generales de la nación lo recaudado. Es decir, es una mera intermediaria.*

*Por otra parte, el tributo **es un ingreso público**; por lo mismo, es de su esencia que se pueda definir su destino por parte de la Administración. Los tributos ingresan a rentas generales de la nación, financiando el presupuesto público. Desde ahí cubren los distintos egresos del Estado y de sus organismos. Aquí, en cambio, hay un pago que hacen las Compañías por ciertos beneficios a favor de los bomberos, es decir, está predefinido en su destino; pero en vez de hacer dicho pago directamente a los hospitales, médicos, funerarias, se emplea a la Superintendencia. No es un ingreso que entre en el presupuesto de dicho organismo fiscalizador; no es un ingreso propio de éste.*

*Por otra parte, para que una obligación tenga el carácter de un tributo, **es necesario que exista una relación de derecho público entre el contribuyente y el Estado** (Meza Encina, Bárbara, e Ibaceta Medina, David; El Principio*

Constitucional de la Legalidad en Materia Tributaria; Edición Tribunal Constitucional; Santiago, 2007, pág. 59; Altamirano Catalán, Marco, y Muñoz Benavente, Felipe; Derecho Tributario. Parte General; Editorial LexisNexis; Santiago, 2006, págs. 44-45). Sin embargo, dicho elemento aquí no se da. Es cierto que si la Compañía no paga, la Superintendencia puede sancionarla; pero eso es producto de su relación de sujeción a dicho organismo de control por realizar una actividad intensamente regulada como los seguros. Se la sanciona por incumplimiento de sus obligaciones, no por ser contribuyente. La relación entre los acreedores de los beneficios, es decir, la o las personas que dieron la prestación al bombero, y la Superintendencia es de derecho privado. El hecho generador de la obligación de pago no está regulado. Lo que se regula es el beneficio y sus montos. Qué prestaciones médicas, qué medicamentos, qué doctores intervienen, no es algo que la ley establezca.

A continuación, en un tributo, siempre hay un hecho propio o con el cual existe un vínculo directo, que desata la obligación tributaria: la compra de un bien, la generación de un ingreso, la obtención de una renta, la posesión o dominio de una propiedad. Pero, aquí, son hechos de terceros con los que no hay vínculo jurídico, los que generan la obligación: el accidente o enfermedad del bombero y la prestación médica, hospitalaria o fúnebre. También es un pago que se hace a prorrata, entre todas las Compañías.

Asimismo, en un tributo, no hay una obligación de contraprestación. El contribuyente no recibe directamente algo a cambio de lo que paga (STC rol 1034/08). En la situación que regula el DL 1757, en cambio, la Compañía paga por un accidente o enfermedad que se contrajo en actividades vinculadas a su giro (por ejemplo, incendios, accidentes de tránsito protagonizados por vehículos, etc.);

El fallo refuta el carácter tributario de estos pagos, atendido que el dinero no es percibido por el Estado. Pero ocurre que no es necesario que lo perciba el Estado, sólo a los particulares en ejercicio de su potestad soberana. El Tribunal afirma que, en estos pagos, no habría beneficio fiscal, y que por ello su naturaleza no sería tributaria, cuando evidentemente el Estado se está ahorrando financiamiento de la seguridad social de Bomberos al existir particulares obligados por la ley a proveerla. Y con ello hay beneficio fiscal. Y al Estado tanto le interesa la labor de Bomberos que ha declarado a esta institución como de “utilidad pública” por la Ley N° 18.959⁸³.

En este mismo sentido se podría decir que la forma gestora del servicio público es irrelevante para determinar si estamos ante prestación coactivas, indispensables y exclusivas (o monopolísticas). Pues se podría estar en presencia de lo que se ha denominado contribución parafiscal, esto es, “la prestación exigida coactivamente por el Estado en favor de un organismo público o semipúblico, con el objeto de asegurar la financiación automática de éste y cumplir con determinadas finalidades de carácter social o económico”⁸⁴.

Desde luego, no obstante que la capacidad activa pueda ser transferida, por el titular de la competencia tributaria, a otro (siempre que desenvuelva actividades de interés

⁸³ Fermandois, ob. cit. p. 139.

⁸⁴ Martín, José María, ob. cit., p. 128.

público), tal transferencia solamente podrá ocurrir por medio de la ley, que, en forma expresa, mencione al sujeto activo de la obligación tributaria. La circunstancia de ser parafiscal no despoja al tributo de su ropaje jurídico tributario. Cualquiera que sea el nombre con que se le bautice, o la destinación legal del producto de la recaudación, toda obligación pecuniaria ex lege en beneficio de una persona pública, o con finalidades de utilidad pública, es tributo y se somete al régimen tributario⁸⁵.

Así, el Tribunal Constitucional reconoce de cierta forma el carácter obligatorio del cobro, pero le da otra naturaleza, concluye que esta obligación legal no constituye tributo sino un “gravamen especial”, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 N° 22 del Constitución de la República, fundado en que: 1° establecen una obligación que deben soportar ciertas entidades; 2° la obligación grava a una actividad muy específica de la economía; 3° hay una especialidad del gravamen. Este es configurado por el legislador con detalle, pues se establece el sujeto activo y pasivo de la obligación, una prestación determinada, la forma de pago; 4° está establecido como un mecanismo de financiamiento para un grupo intermedio que realiza una actividad de utilidad pública: los bomberos.

Por su parte, el voto de minoría concluyó que esos gravámenes afectaban sólo a un sector de la sociedad, las compañías aseguradoras, beneficiándose de él la sociedad en su conjunto, produce una discriminación arbitraria señalando que:

“[H]a de tenerse presente que en Chile los cuerpos de bomberos benefician también con su actividad al público en general y a personas cuyas propiedades sufren incendios, aunque no estén aseguradas contra este riesgo, como también que atienden otros siniestros, entre los cuales están accidentes de tránsito e inundaciones, no cubiertos con las primas por seguro de incendios.

De esta forma, no coincide el universo de personas beneficiadas con la totalidad de las actuaciones de los cuerpos de bomberos con la de las instituciones sobre las que se hace recaer el pago de los beneficios por accidentes o enfermedades contraídas por los bomberos en actos de servicio. Son más las personas e instituciones beneficiadas que las que concurren al pago, existiendo por lo tanto una discriminación en contra de las instituciones sobre las que se hace recaer en su totalidad el gravamen, esto es las compañías de seguros que cubren el riesgo de incendio, que al no tener una causa que la justifique íntegramente resulta arbitraria y, por consiguiente, inconstitucional, siendo suficiente este motivo para acoger el requerimiento de inaplicabilidad interpuesto”.

⁸⁵ Ataliba, Geraldo y Barreto, Aries F., “Revogacao da Lei Tributária”, Revista de Direito Tributário 34, octubre., 1985, p. 248; citado por Massone, Pedro, ob. cit. 1242-1243.

5. Sentencia del Tribunal Constitucional Rol N° 1405/2010, de fecha 3 de agosto de 2010.

El Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de los cobros (tarifas o derechos) que efectúa el Servicio Agrícola y Ganadero (SAG), por las inspecciones y certificaciones sanitarias que realiza. Los requirentes son un grupo de exportadores y productores de fruta, que solicitan la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de las normas legales que permiten que el Servicio Agrícola y Ganadero (SAG) cobre "tarifas y derechos" que se fijan, a su vez, por decreto supremo del Ministerio de Agricultura, se desestima la solicitud de los recurrentes en base a los siguientes argumentos:

“El dinero que los requirentes han pagado al SAG lo ha sido **a cambio de una contraprestación que consiste en la inspección fitosanitaria** de los productos a exportar y en su certificación, la cual es necesaria para poder exportarlos”;

“Los dineros que se obtienen por los cobros que hace el SAG por los servicios que presta a los exportadores, **tienen un fin determinado y específico** que es, justamente, **cubrir el costo del servicio prestado**. Además, por disposición del artículo 10 de la Ley N° 18.755, el patrimonio del SAG está formado, entre otros bienes y recursos, por: *“f) El producto de las tarifas que perciba por las labores de fiscalización o inspección y otros ingresos que perciba en el cumplimiento de sus funciones.”*;

“Los dineros que cobra el SAG **no lo son en virtud de la potestad tributaria del Estado, no existe a su respecto una actividad coercitiva del Servicio, sino que constituyen el precio de un servicio**. Así, **tampoco son estos cobros de carácter general y aplicables a toda la comunidad**, como lo serían los tributos, sino que sólo son aplicables a los exportadores que han solicitado el respectivo servicio, dentro del ejercicio de su actividad económica”.

“Las tarifas que el SAG puede cobrar a los exportadores **tienen su origen en la ley**, la cual establece en forma suficiente y precisa el concepto por el cual se puede cobrar y, en cuanto a la determinación del monto a cobrar, no es efectivo, como sostienen los requirentes de inaplicabilidad, que exista libertad para la fijación de la tarifa, ni tampoco para la liberación de su pago”. “La fijación de las *tarifas no está sometida al actuar discrecional de la Administración, sino que ésta debe fijarla conforme a criterios objetivos de mercado que, en definitiva, representen el costo real y efectivo de la prestación otorgada*”.

De los fundamentos dados por el Tribunal Constitucional -más allá de la cita de jurisprudencia anterior- se puede deducir que el cobro no sería coercitivo, por cuanto existe una contraprestación. A propósito, hemos tenido ocasión de señalar las críticas que se han hecho en cuanto a que no puede analizarse estos casos desde el punto de vista de la contraprestación, desde que no existe “do ut des”, y sobre todo cuando, también, la relación es de Derecho público.

Asimismo, la función pública que cumple ese servicio, y que los exámenes por los que cobra son obligatorios, son un requisito para que los particulares puedan ejercer su actividad económica lícita, por tanto, a la luz del criterio que se ha desarrollado no es posible sostener que el cobro tenga una naturaleza voluntaria, máxime si benefician a la comunidad en su conjunto. De este modo, incluso aparece reconocido por la sentencia, cuando señala: *“ya que estas funciones del SAG tienen por finalidad evitar el ingreso de plagas y enfermedades al territorio nacional, lo que redundando desde luego en la competencia de los exportadores y el prestigio del país en el mercado internacional”*, pues, no cabe lugar a dudas que el evitar plagas y enfermedades que ingresen al territorio nacional no sólo beneficia a los exportadores sino que, además, la comunidad en su conjunto.

En lo que guarda relación con el criterio de la esencialidad, se puede señalar que, las inspecciones, análisis, certificaciones y demás actividades de fiscalización que le competen, y por las cuales formulan los cobros, son funciones propias del Estado. En especial, para efectuar las inspecciones, certificaciones y fiscalización de que se trata, debe ejercer actores propios de una autoridad. En otras palabras, únicamente la Administración las puede realizar y no los particulares.

En consecuencia, en este contexto, en que sólo interviene el Estado, sino también la autoridad y la potestad y fuerza del Estado, no cabe siquiera pensar en hablar de precio o contraprestaciones que son propias de una convención regida por el Derecho privado y entregada a la voluntad de las partes, de todas y no de una sola.

En el fallo existe una prevención del voto disidente, en orden a que los cobros que efectúa el SAG por las inspecciones y certificaciones fitosanitarias, también han sido calificados como tarifas, tanto por la jurisprudencia, como por la doctrina, al efecto señala que: *“el catedrático español Gaspar Ariño expresa que la tarifa “es el precio o contraprestación que los diferentes usuarios pagan por el servicio que reciben. No es una tasa ni un impuesto, sino un precio, aunque éste sea un precio público, administrativamente fijado. Por ello, uno de los principios tradicionales de tarificación es el siguiente: las tarifas de un servicio público deben corresponder a los costos reales del mismo, lo que significa que el conjunto de los ingresos procedentes del mismo debe cubrir el conjunto de costes razonables que sean necesarios para producirlo”* (“Principios de Derecho Público Económico”, 2003, p. 566). En Chile, por su lado, Mauricio Viñuela define a la tarifa como esencialmente *“un precio por la prestación de un servicio público, que, si bien es administrativamente fijado, no por ello deja de ser un precio y, como tal, debe reflejar el costo del servicio o actividad que el mismo remunera”*. (“Derechos y Tarifas que cobra la Administración por sus Actuaciones y Principio de Gratuidad”, Revista de Derecho Administrativo Económico 16, 2006, p. 106). *“la tarifa como esencialmente “un precio por la prestación de un servicio público, que, si bien es administrativamente fijado, no por ello deja de ser un precio y, como tal, debe reflejar el costo del servicio o actividad que el mismo remunera”*. (“Derechos y Tarifas que cobra la Administración por sus Actuaciones y Principio de Gratuidad”, Revista de Derecho Administrativo Económico 16, 2006, p. 106).

De este modo, aparece razonable sostener, que el Tribunal Constitucional, de una forma u otra, su teoría de los derechos o precios públicos, como la han llamado algunos autores, o bien los gravámenes especiales entendidos como prestaciones patrimoniales especiales, tendría cierto sustento en el reconocimiento de la doctrina de la potestad

tarifaria. Entendida como la posibilidad de crear tarifas o de alterar su cuantía, por parte de la Administración titular el servicio público de que se trata (la cual es otorgada por ley a un órgano público), la cual retiene dicha titularidad no obstante crear el régimen tarifario. Más aún si aquello lo vinculamos, a que en el caso “Bomberos”, se reconoce que la forma de gestión de la prestación del servicio por parte del Estado es relevante a la hora de calificar la naturaleza tributaria de un cobro.

En este sentido, aquello implica a lo menos poner ciertos límites a esta facultad unilateral como dice Mauricio Viñuela. En primer lugar, la pervivencia del principio de la gratuidad de la función pública, que impide que la administración pretenda lucrar con el ejercicio de sus funciones (con la sola excepción de la actividad empresarial); y en segundo lugar, sólo puede procurar obtener una compensación de los costos marginales que le origine a la administración la prestación del servicio sujeto a dicho pago, atendido el hecho fundamental de que el funcionamiento ordinario de la Administración y los gastos que ello requiere deben ser cubiertos por la ley general de presupuestos de la Nación y con cargo a la recaudación tributaria aprobada por el legislador⁸⁶.

De la misma forma, la Contraloría General de la República a través de su jurisprudencia ha permitido el desarrollo de ciertos principios y criterios en materia de fijación y cobro de tarifas por parte de los organismos de la administración, como señala Pedro Aguerra, criterios o principios que en definitiva significan un límite a esta facultad unilateral del Estado, que pueden resumirse en los siguientes:

1) Legalidad: Más que un principio orientador para la fijación de tarifas, éste es un supuesto esencial de ella. Sea que se considere el propio texto del artículo 6° de la LBPA, sea que el asunto se enfoque desde la perspectiva de la potestad de cobrar por sus actuaciones y servicios (art. 7° de la CPR), dicho cobro requiere de una norma legal expresa que la contemple; 2) Tipicidad de la gestión. Sólo se puede cobrar por las actuaciones y servicios expresamente previstos en la ley que habilita a cobrar tarifas, diferenciándolos de todas las demás prestaciones que seguirán comprendidas en la regla general de la gratuidad. El cobro por las actuaciones, siendo excepcional, sólo podrá aplicarse restrictivamente a los casos indicados en la ley, sin que sea admisible extender ese cobro a otras materias distintas. Similar a lo que la disciplina penal ha establecido respecto del "tipo", la exacción que constituye el cobro de una tarifa sólo será lícita en la medida en que el supuesto de hecho se ajuste exactamente a la hipótesis que describe la ley; 3) Realidad del costo. La fijación de tarifas por la realización de actuaciones y servicios debe limitarse a los montos que correspondan al costo real que signifiquen esas gestiones (D. Nos. 3.824 de 1990; 23.612 de 1999; 4.101 de 2003; 32.271 de 2004); y 4) Proporcionalidad y racionalidad. La ausencia en la ley de criterios o pautas para la fijación de tarifas "no puede significar que, por ese mecanismo, dichas autoridades fijen, a su arbitrio, montos cuya proporción no se condice con los costos de la obra o actividad que se grava, aunque ello redunde en un beneficio económico general o particular. La actuación de los órganos administrativos debe enmarcarse dentro de los principios de racionalidad y proporcionalidad y no deben excederse en el ejercicio de las atribuciones que se les han conferido; para ello, procede que tales autoridades adopten procedimientos objetivos que les permitan imponerse sobre los montos involucrados en la ejecución de determinados trabajos y luego, sobre la base de ese conocimiento, establezcan en las ordenanzas locales

⁸⁶ Viñuela, ob. cit. p. 105.

el valor del respectivo cobro, garantizándose así la debida concordancia entre el derecho cobrado y la contraprestación que significa el permiso, concesión o servicio que se otorga" (D. N°s. 30.655 de 2002 y 4.101 de 2003)⁸⁷.

Por su parte, se han señalado otros principios rectores en la fijación de tarifas, como señala Javier Urrutigoity: a) La igualdad; b) la Certeza; c) Razonabilidad; d) Justicia; e) Proporcionalidad; f) Irretroactividad; g) Suficiencia; y h) Realidad. Si bien, no es posible dado la extensión del trabajo desarrollar cada uno de los dichos principios, algunos de ellos, pueden ser útiles a la hora de poder establecer un límite a esta facultad unilateral en la fijación de tarifas y derechos por parte de la Administración. Así, por ejemplo, en el caso del principio de igualdad, dado que, por tratarse de actividades exclusivas o monopólicas de la Administración, su fijación no es posible que sea definida bajo los criterios de oferta y demanda ni al arbitrio del empresario, sino que la retribución de un servicio público regulado por la administración y sujeto al principio del artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República. Este principio inspira uno de los caracteres de los servicios públicos; teniendo una de sus aplicaciones más fecundas en materia de tarifas, con prescindencia de que se las califique de tasas o precios⁸⁸.

De este modo, el desarrollo de ciertos principios se vuelve necesario para evitar que se produzcan ciertas situaciones de abuso por parte de la Administración.

En este contexto, se podría dar un ejemplo con lo que ocurre con los peajes. En Chile en principio eran cobrados por el Estado, respecto de los cuales el Tribunal Constitucional en sentencia Rol 183-1994, de fecha 17 de mayo del 1994, si bien reconoció su naturaleza de tributo los declaró constitucionales, señalando que:

“si bien el tributo en materia de peaje es de afectación a un fin determinado, como lo es la construcción y conservación de la red caminera del país, ... no es menos cierto que rige con respecto al Decreto N° 434 la excepción contenida en la disposición séptima transitoria de la Constitución en cuanto previene que sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del N° 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas”.

Ahora bien, en la actualidad, en Chile, el peaje es cobrado por un concesionario que construye, conserva o repara una obra de uso público y recibe como precio la concesión temporal de la explotación de la obra.

Las personas que circulan en un vehículo que no está excluido por las normas antedichas pueden usar la vía concesionada, pero estarán sujetas al pago de un peaje. La obligación de pagarla no emana de un contrato entre el usuario y el concesionario, sino que es impuesta por el Estado a todas las personas que usan la vía, en virtud de facultades que le son ajenas.

Por otra, parte las tarifas son reguladas en contratos celebrados por el Ministerio de Obras Públicas y la empresa concesionaria, en donde el Estado tiene lo que se denomina comúnmente en los contratos de concesión una “Coparticipación del Estado en los Ingresos de la Sociedad Concesionaria”. Con todo, y modo de ejemplo, se puede observar en el Decreto Supremo de Adjudicación N° 375, de 24 febrero de 2000, del Ministerio de Obras

⁸⁷ Aguerrea Mella, Pedro, ob. cit. p. 339-341.

⁸⁸ Javier Urrutigoity, Retribución en los Servicios Público, 2011, 111-117.

Públicas, relativo a la concesión conocida como “Costanera Norte”, que en la letra g) del numeral 12 relativo a las obligaciones del concesionario, se indica que *“una vez cumplida la relación señalada en 1.11.7.2 de las Bases de Licitación, comenzará a regir la Coparticipación del Estado en los ingresos de la Sociedad Concesionaria en la forma, condiciones y proporción que señalan las Bases de Licitación. El no pago de la Coparticipación al Estado por parte de la Sociedad Concesionaria, será causal de incumplimiento del contrato y dará derecho ...”*.

Lo anterior implica que si los ingresos de la concesión son superiores a una tabla previamente determinada, la concesionaria deberá pagar al MOP un porcentaje de la diferencia entre el ingreso de la concesionaria y lo señalado en la tabla de ingresos. Entonces, si a esta tarifa aplicamos “el principio de realidad del costo”, los ingresos que recibe el Estado por parte de la concesionaria superarían el costo real que significarían estas gestiones, e implican necesariamente que, por medio de un contrato entre la Administración y un privado, se pueda estar financiando gastos generales de la Administración del Estado. De ahí que, es posible que por medio del sistema de concesiones el Estado de forma oblicua, por medio de la gestión indirecta de los servicios, se financie los gastos generales del Estado y no sólo el servicio mismo, prestaciones que son, desde luego, obligatorias, esenciales y monopólicas.

Así el sistema de concesiones puede constituir un incentivo institucional para evadir la noción de tributos y de esta forma financiar gastos generales del Estado, mediante la gestión indirecta de servicios esenciales del Estado, habida consideración que el sistema de concesiones públicas comprende Centros de Justicia, Puertos, Infraestructura Penitenciaria, Embalses, Hospitales, Rutas Urbanas, Rutas Interurbanas y Aeropuertos.

En consecuencia, la progresiva privatización, formal y sustancial, de servicios otrora prestados en régimen público, como la salud, la instrucción, los transportes, el correo y las telecomunicaciones (en Chile incluso la administración de Justicia), ha contribuido a transformar en compensaciones de derecho privado muchas de las antiguas tasas. Esta privatización ha desdramatizado la difícil distinción de las tasas respecto de los precios políticos, usados por los entes públicos que se reservaban la prestación de servicios de interés general⁸⁹. Ciertamente, una privatización de los derechos y una desprotección de los ciudadanos frente a situaciones de injusticia.

⁸⁹ Lupi, Raffaello, *Diritto Tributario*, pp. 38-39.

6. Sentencia Tribunal Constitucional Rol N° 2332-2012, de 24 de julio de 2014, Caso “CBS Outdoor Chile S.A.”

El Tribunal Constitucional rechazó un recurso de inaplicabilidad por empate de votos. Esta vez se refirió a la constitucionalidad de la determinación de derechos municipales de “publicidad” mediante ordenanzas que, no encontrándose en la vía pública, pueda ser vista desde la misma,

1.- Por acoger el requerimiento, estuvieron Marisol Peña Torres, Raúl Bertelsen Repetto, Juan José Romero Guzmán y María Luisa Brahm Barril, señalando los siguientes argumentos:

a) Precedentes jurisprudenciales: *“El Tribunal Constitucional ha estimado ajustados a la Constitución: el cobro por el servicio de aseo que efectúan las municipalidades (Sentencia de 12 de junio de 2008 recaída en el Rol 1063); los derechos municipales correspondientes a la mantención de escombros en la vía pública y a la rotura de pavimentos (Sentencia de 7 de octubre de 2008 recaída en el Rol 1034), y las tarifas y derechos que cobra el Servicio Agrícola y Ganadero por concepto de inspecciones y certificaciones fitosanitarias (Sentencia de 3 de agosto de 2010 recaída en el Rol 1405)”*;

b) No existe contraprestación.

b.1. *“La contraprestación de quien realiza el cobro consiste en el uso privativo que se le otorga al particular por la ocupación del dominio público. Lo anterior implica la presencia de dos características: la exclusividad y la rivalidad. En el caso de autos no se da tal situación, ya que si se considerara que se está haciendo algún tipo de uso del dominio público (como, por ejemplo, la contemplación, percepción o visibilidad de los anuncios), se trataría de uno en que su uso por parte de alguien no impide su utilización por los demás interesados (es decir, no existiría rivalidad) y, además, consistiría en un uso no privativo (es decir, uno en que no existe una porción del dominio público susceptible de ser utilizado excluyendo de su uso a otros interesados). No existe, en definitiva, una prestación que justifique, sin mediar una regulación legal que contemple los elementos esenciales del cobro, la obligación de pagar una suma de dinero a la municipalidad por instalar propaganda en un terreno de propiedad privada y que es oída o vista desde la vía pública”*.

b.2. *“La tesis de que el cobro municipal corresponde al pago por un beneficio o contraprestación derivada del poder de policía o, dicho de otro modo, por el otorgamiento de un permiso municipal, corresponde rechazar tal apreciación. En primer término, cabe precisar que no hay un vínculo directo entre el monto de dinero cobrado efectuado por la municipalidad y el costo que podría irrogar la actividad de control ejercida por ésta. En efecto, el cobro de una suma de dinero según el tamaño o característica del letrero publicitario no tiene relación alguna con el costo involucrado en la actividad de control que da lugar, en última instancia, al otorgamiento del permiso municipal. Incluso más, resulta imposible o extremadamente difícil valorar o cuantificar dicha actividad de control, lo que da lugar a que no pueda identificarse un precio que sea susceptible de ser calificado como justo o conveniente”*.

c) Potestad de las municipalidades sólo se extiende, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 19 N° 20, inciso cuarto, de la Constitución Política, y siempre que se trate de tributos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local, a

aplicarlos, dentro de los marcos que la ley señale, al financiamiento de obras de desarrollo local.

d) La autonomía financiera de las municipalidades no altera el contenido de la exigencia de legalidad tributaria. *“El carácter electo del alcalde y de los concejales, como también la autonomía financiera de la que gozan las municipalidades, en nada atenúan las exigencias constitucionales, propias de un Estado de Derecho, en virtud de las cuales, para que todo órgano del Estado, sea o no de elección popular, actúe válidamente, debe hacerlo dentro de su competencia y con pleno respeto a los derechos y garantías constitucionales”.*

2.- Por rechazar el requerimiento estuvieron, Hernán Vodanovic Schnake, Francisco Fernández Fredes, Carlos Carmona Santander y Gonzalo García Pino, base a los siguientes argumentos.

a) Precedentes jurisprudenciales. A partir del año 2008, en las STC 1063/2008, 1034/2008, 1295/2009 y 1405/2010, el Tribunal ha distinguido claramente entre tasa y tributo. Las tasas son una especie de ingresos públicos que se diferencian conceptual y normativamente de la noción de tributo. El concepto de tributo es más complejo que la obligación de pagar una suma de dinero coactivamente por los particulares al Estado. Requiere que financie funciones del Estado; origine una relación de derecho público; y no tiene una contraprestación directa (STC 1295/2009).

b). La autonomía municipal. Pueden actuar, en ámbitos propios, sin mandatos ni controles de los entes nacionales. Los municipios tienen amplias funciones configurativas, y no sólo de aplicación, producto de su autonomía. La consideración de los permisos por publicidad como tributos distorsionaría los roles del legislador y de la autoridad encargada de la administración de la comuna.

c) En la sistemática del D.L. N° 3063, los títulos de ésta van desarrollando los diversos ingresos o rentas municipales. *“Los derechos por permisos por publicidad se tratan en el Título VII, que regula los recursos municipales por concesiones, permisos o pagos de servicios”.*

d) Existe contraprestación. *“Para la ley hay prestación si existe un permiso que el municipio entrega. Pues bien, el precepto impugnado establece que lo que necesita el particular para instalar su publicidad, es un permiso. Recordemos que hasta el año 2005 el legislador utilizaba la expresión “derechos de propaganda”. Pero con la Ley N° 20.033, lo que el municipio entrega son “permisos” y lo que se paga es “el valor correspondiente a este permiso”. Es, por tanto, un genuino derecho municipal, pues es la propia ley la que define que hay contraprestación. Se paga por el permiso, no por la publicidad”.*

“Enseguida, el D.L. N° 3063 distinguió entre los derechos que se pagan por instalaciones o construcciones en bienes nacionales de uso público (artículo 41, N° 4), de “los permisos que se otorguen para la instalación de publicidad” (artículo 41, N° 5). Por lo mismo, la expresión “permiso” no está utilizada aquí respecto al uso privativo de un bien nacional de uso público (artículo 36, LOCM). Está utilizada en un sentido complejo. Por una parte, porque implica una autorización, toda vez que las instalaciones deben sujetarse a “estándares técnicos de diseño y emplazamiento” (inciso segundo, N° 5, artículo 41, D.L. N° 3063), los que deben ser verificados por el municipio. En tal sentido, es un control preventivo de riesgo, propio de las autorizaciones como actos administrativos favorables enmarcados en la actividad de policía o de ordenación de la actividad

económica, pues hay una efectiva comprobación de la compatibilidad de la actividad en cuestión con el interés público (STC 467/2006, 1413/2009). Así, por ejemplo, la Corte Suprema ha condenado a un municipio por demorar la demolición de un letrero publicitario, instalado en una propiedad privada, que se precipita sobre una casa vecina, durante un temporal de lluvia, por evidentes defectos de construcción, al considerar que había falta de servicio (SCS 4687/2012). Por la otra, es el pago de un derecho para realizar la publicidad. La norma sujeta la actividad al permiso previo de la autoridad municipal. Hay, por tanto, una contraprestación”.

En síntesis, se puede deducir que el voto por acoger se sustenta en lo que se puede denominar la teoría de los derechos, señalando que no existiría contraprestación por no existir una prestación efectiva y directa, y por no estar solventando el costo del servicio, sino que gastos generales de la Administración.

Por otra parte, se encuentra el voto por rechazar, que se sustenta en que en su concepto “contraprestación”, estaría constituido por el otorgamiento de un permiso y la fiscalización que ello conlleva. Es decir, la actividad desplegada por la Administración no necesita ser efectivamente prestada, por lo que sería aceptable, el cobro que pueda justificarse en un servicio individualizado, pero meramente potencial y, por tanto, puesta a disposición del ciudadano mediante una actividad de la Administración en efectivo funcionamiento, sin que sea necesario que dicha actividad efectivamente sea realizada por la administración, puesto que es posible que el sujeto pasivo no haya sido inspeccionado nunca.

Jarach ha señalado que, si se admite el criterio riguroso de que carece de fundamento jurídico válido la tasa que se pretende recaudar sin la prestación efectiva del servicio, no puede justificar la procedencia del gravamen por el solo hecho de una inspección de carácter formal tendiente a verificar el cumplimiento del pago de la tasa, como ocurrió en muchas veces según nuestra experiencia directa. La mera existencia teórica del servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y ésta no puede ser válidamente exigida. Tampoco puede considerársela como un impuesto disfrazado, por carecer de los caracteres esenciales de este tributo⁹⁰.

Entonces, para esta segunda postura, se aparta de la Teoría de los Derechos, en cuanto a dos de sus criterios. En primer lugar, para estar frente a una contraprestación no sería necesaria una prestación efectiva o directa, sino que meramente potencial. En segundo lugar, no es necesario que se solvante el servicio específico, puesto que sólo basta que se traduzca en una ventaja para el particular, como por ejemplo un permiso. Para esta postura, entonces, ¿qué es en consecuencia una tarifa? Según Nitti, “*la tarifa no es sino la tasa traducida en acto*”. *¿Qué significa esto? Parece ser que el autor citado considera que una vez prestado el servicio, cuando se ha traducido materialmente en una ventaja para el particular que lo solicitó, la tasa se transforma en tarifa por el pago efectivo que el interesado realiza. Según esto, la tarifa vendría a ser una continuación de la tasa; una etapa subsiguiente de la aplicación de aquella*”⁹¹.

⁹⁰ Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 1996, p.239.

⁹¹ Jofré Tijoux, Julio, Las Tasas en la Doctrina, Universidad de Chile, Memoria de prueba para optar al grado de licenciado en la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile, 1949, pág. 24.

VIII. CONCLUSIÓN.

1° El Tribunal Constitucional Chileno, en el último tiempo adhiere a una noción restringida del concepto de tributo, lo que constituye un retroceso en las garantías de los ciudadanos. En un Estado de Derecho los intereses del Estado se deben hacer valer mediante la ley, la noción de tributo es una institución, que permite la protección de otros derechos de rango constitucional. El Tribunal Constitucional ha desnaturalizado la noción de Tributo, y especialmente de una de sus especies, esto es, las Tasas, por medio de la calificación de prestación o contraprestación ajena al ámbito del Derecho público.

2° Por su parte, ha creado una noción amplia de gravámenes o ingresos públicos no tributarios, que se diferencia de la noción de precios que ha sido desarrollada por la ciencia del derecho.

3° Esto ha dado paso a lo que se denomina la “teoría de los derechos o precios públicos”, cuyos rasgos serían tres: a) La Voluntariedad. La actividad o servicios que prestan los entes públicos, como la utilización del uso o dominio público, debe ser de solicitud facultativa, es decir, no coactiva; b) La Contraprestación. El objeto debe ser la prestación efectiva o directa de un servicio de los entes del Estado a los ciudadanos; y c) Solventa un Servicio Específico, es decir, el monto sería el costo del servicio, sin que se pueda financiar actividades generales de la Administración.

4° Además, se traduciría en una potestad unilateral de fijar un precio que se denominaría “derecho o tarifa”, cuyo fundamento doctrinal se encuentra en la denominada potestad tarifaria, cuyo desarrollo permite introducir límites a esta potestad unilateral. Así, el costo del servicio sería un límite, entre el ingreso público no tributario, y el tributo, pues, por aplicación del principio de la gratuidad y proporcionalidad, todo lo que exceda al costo del servicio, sería para financiar los gastos generales, constituyendo un tributo.

5° Sin embargo, esta doctrina no ha sido unánime, ha dejado abierta las siguientes interrogantes: a) ¿La prestación del servicio a los ciudadanos respecto debe ser efectiva o meramente potencial?, la que si bien no ha sido zanjada, por el empate de votos del Tribunal Constitucional se ha permitido la mera potencialidad del servicio o actividad; y b) ¿La simple delegación de las actividades esenciales del Estado, permitiría o no sortear el límite del costo del servicio?, de esta forma, la administración (salud, educación, previsión social, etc.), la legislativa y la judicial, pueden ser privatizados, permitiendo que la Administración financie actividades generales de forma indirecta, cuyo fundamento práctico, ha permitido a Chile un gran desarrollo en infraestructura, pero que podría vulnerar el principio de reserva legal tributaria e incentivar la privatización de los derechos.

IX. BIBLIOGRAFÍA:

- Abundio Pérez, Rodrigo, Manual de Código Tributario, Novena Edición, Thomson Reuters, Santiago, 2013.
- Aguerre Mella, Pedro, El Principio de la Gratuidad, en La Primacía de La Persona, Estudios en Homenaje al Profesor Eduardo Soto Kloss, LegalPublishing, AbeledoPerrot, coordinadores Jaime Arancibia Mattar – José Ignacio Martínez Estay, Santiago, 2011, p. 326-341.
- Ariño Ortiz, Gaspar, Principios de Derecho Público Económico, 2003.
_____, Las tarifas de los servicios públicos, Poder tarifario, poder de tasación y control judicial, Edic. Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1973.
- Barahona, Juan Manuel, Informe en Derecho, 14 de octubre 1996, Rol 247-96 (Tribunal Constitucional).
- Boullade, Gustavo, Facultades de los Entes Reguladores en Materia Tarifaria en Servicios Públicos y Organismos de Control, Pérez Hualde, Alejandro, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006.
- Carvallo Hederra, Sergio, Fundamentos Económicos de la Legislación Tributaria Chilena, Jurídica, 1967.
- Cea Egaña, José Luis, Derecho Constitucional Chileno, Tomo II, Ediciones Universidad Católica, 2004.
- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2008.
- Díaz de Valdés, José Manuel, Desprotección Frente a los Derechos Municipales, Revista Actualidad Jurídica N° 19, Tomo II, 2009, p.757-776.
- Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.
_____, Los Derechos Constitucionales, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, Tomo 11, 1999.
- Fernando V., Arturo, Derecho Constitucional Económico, Tomo II, Ediciones UC, Santiago, 2014.
- Fernández Provoste, Mario y Fernández Provoste, Héctor, Principios de Derecho Tributario, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1952.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, V.I, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- García de Enterría, Eduardo, Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos, Revista Española de Administración Pública, N° 12, 1953.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Buenos Aires, vol. 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Informe Constitucional N° 1523, de 4 de junio de 1997
- Informe constitucional N° 1653, de 12 de diciembre de 1997.
- Informe Constitucional N° 2070, 7 de septiembre de 1999.

- Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1996.
- Jofré Tijoux, Julio, Las Tasas en la Doctrina, Universidad de Chile, Memoria de prueba para optar al grado de licenciado en la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile, 1949.
- Lupi, Raffaello, Diritto Tributario, parte general, 8ª ed., Giuffré Ed., Milano, 2005.
- Marienhoff, Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011.
- Martín Sánchez, César, La irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio: una refutación de la potestad tarifaria, en Tributos Locales, núm. 112, 2013, pp. 89-103.
- Masbernat Muñoz, Patricio, Retorno al debate conceptual de Tasa y Tarifa como un parámetro de los límites del concepto de Tributo, comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de España 5037/2015, de 23 de noviembre de 2015, recaído en recurso de casación 4091/2013 Revista Chilena de Derecho, vol. 44 N° 3, 2017, pp. 865 - 884.
_____, El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Año 19 -N° 1, 2012.
- Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario. 4º Edición, Thomson Reuters, Santiago, 2016.
_____, El Hecho Jurídico Tributario, Edeval, Valparaíso, 1969.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio (2005): “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, Serie Claves del Gobierno Local, 4 Fundación Democracia y Gobierno Local: pp. 339-381.
- Meza Encina, Bárbara e Ibaceta Medina, David, El Principio Constitucional de legalidad en Materia Tributaria, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 37, 2007.
- Navarro Beltrán, Enrique Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno, Editorial Universidad Finis Terrae, 2016.
- Nogueira Alcalá, Humberto, Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales, Tomo 2, Segunda Edición, Librotecnia, Santiago, 2010.
- Plazas Vega, Mauricio A., Los Tributos Vinculados, Vol. 2, Núm. 1, Estudios Socio Jurídico, Bogotá, 2000.
- Pérez De Ayala, José Luis, Derecho Tributario, 1968, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.
- Pollari, Nicolás, Manuale di Diritto Tributario, Roma, 2014.
- Quiroz Gómez, Susana Alejandra, El Control Administrativo en el Derecho Municipal, Memoria para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, 2007.
- Sola, Juan Vicente, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo III, La Ley, Buenos Aires, 2009.
- Tesauo, Francesco, Istituzioni di Diritto Tributario, UTET, Milano, 1997.

- Urrutigoity, Javier, Retribución en los Servicios Públicos, Los Servicios Públicos, Régimen Jurídico Actual, Sarmiento García y otros, Depalma, Buenos Aires, 2011, p. 63-111.
- Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Segunda Edición, Depalma – Temis -Marial Pons, Buenos Aires –Santa Fe de Bogotá – Madrid, 1996.
- Verdugo Marinkovic, Mario, Pfeffer Urquiaga, Emilio y Naudon del Río, Alberto, Informe en Derecho. Análisis Constitucional del Proyecto Ley que Establece una Regalía Minera Ad-Valorem y crea un Fondo de Innovación para la Competitividad en www.minmineria.cl/574/articles-4605_recurso_1.pdf.
- Vivanco, Ángela, Curso de Derecho Constitucional, Tomo II, Ediciones Universidad Católica, 2004.
- Viñuela, Mauricio, Derechos y tarifas que cobra la Administración por sus Actuaciones y Principios de gratuidad, Revista de Derecho Administrativo 16, 2006, p. 101-110.
- Villegas, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 9ª Edición, Editorial Aestra, de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2009.
- Villegas Basabilvaso, Benjamín, Derecho Administrativo, tomo 3º, Buenos Aires, 1956.
- Zavala Ortiz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Thomson Reuters, Puntolex, Santiago, 2010.