

CHILE*

Iris VARGAS DELGADO

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Antecedentes*. III. *Adaptación al caso chileno*. IV. *Textos*. V. *Conclusiones*.

I. INTRODUCCIÓN

La protección del medio ambiente, en la medida que está ligada a la calidad de vida de las personas y a la actividad productiva de un país, es en la actualidad una prioridad de las políticas y regulaciones estatales de los diversos países, siendo la regla general su consagración constitucional, ya sea con el carácter de derecho subjetivo y/o como deber del Estado.

* La elaboración de este estudio ha contado con la gentil colaboración de Eugenio Evans Espiñeiro, profesor de Derecho procesal y de Tópicos de orden público económico en la Pontificia Universidad Católica de Chile y de Derecho político en la Universidad Gabriela Mistral.

En cuanto deber del Estado la protección del medio ambiente, se traduce en una serie de regulaciones normativas o de intervenciones gubernamentales en la actividad económica, con miras a garantizar la protección que la Constitución ordena.

Aceptada la necesidad de complementar los estándares ambientales con instrumentos económicos —debido a las dificultades de implementación, control y eficacia que presentan los primeros—, los tributos ambientales aparecen como uno de los instrumentos de política fiscal más eficaces para hacer realidad la intervención estatal en el mercado y, en concreto, en las actividades productivas de mayor incidencia en la contaminación ambiental.

Sin embargo, la fortaleza del tributo para incentivar la reducción de la contaminación, se ve debilitada por los altos costes administrativos que requiere el establecimiento de un tributo y por los costes que implica su supervisión o fiscalización. Además, para que el impuesto sea eficiente se requiere un alto nivel de información acerca del daño que se quiere evitar y el valor económico que ese mismo daño tiene para el contaminador, cuestiones que no son fáciles de determinar.

A tales dificultades, debe sumarse la repercusión del establecimiento de impuestos ambientales en el sector productivo, público o privado, del Estado en

que se imponen. Tratándose de países en desarrollo, debe tenerse presente además la fuerte oposición del sector empresarial y la creencia, fundada o no, de que ellos constituyen un desincentivo para la inversión extranjera, al aumentar la carga impositiva.

Es precisamente por ello, que se hace necesario justificar teóricamente el establecimiento de tributos ambientales en Chile, a fin de completar el proyecto de investigación sobre un Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina, a la luz del marco constitucional y jurídico vigente en este país.

II. ANTECEDENTES

1. *Principios y límites constitucionales*

Para analizar el estado de la fiscalidad ambiental en Chile, hay que partir de la base que en la actualidad no existen impuestos ambientales vigentes en este país. Sin embargo, su establecimiento se está discutiendo a nivel académico y de políticas públicas, con fuerte oposición del sector empresarial, manifestada en diversas intervenciones en los medios de prensa nacional.¹

¹ Véase. El Servicio de Impuestos Internos en la Prensa, en www.sii.cl.

A. La forma de Estado en Chile

La Constitución Política de la República de Chile de 1980² (CPR), actualmente vigente, contiene normas especiales tanto en materia de medio ambiente como de fiscalidad, las que no pueden analizarse sin una descripción breve del modelo constitucional concebido por esta carta.

La Constitución referida, consagra una república democrática con un modelo de estado unitario (artículo 3o.). Ello implica que las funciones públicas se ejercen a nivel nacional y, básicamente, la Constitución sólo contempla como principio rector que la administración³ sea funcional y territorialmente descentralizada o desconcentrada, en su caso, de conformidad con la ley.

² El texto de la Constitución Política de la República de Chile fue sancionado por Decreto Ley núm. 3.464, del 11 de agosto de 1980, el que sometido a aprobación por la ciudadanía en el Plebiscito del 11 de septiembre de 1980, fue promulgado por Decreto núm. 1.150, del ministerio del interior, del 21 de octubre de 1980. Posteriormente, ha sufrido importantes modificaciones, especialmente después de restaurada la institucionalidad constitucional, siendo su modificación más reciente la introducida por la Ley 19.472, del 25 de agosto de 2001.

³ La administración del Estado en Chile corresponde al presidente de la República, quien como jefe de Estado tiene a su cargo tanto el gobierno como la administración del mismo.

Es así como para efectos de administración, el territorio se divide en regiones, cuya administración corresponde al intendente y al gobierno regional, así como en comunas, residiendo la administración local de cada comuna o agrupación de comunas en la municipalidad dirigida por el alcalde y el consejo; todas estas autoridades se encuentran, en mayor o menor grado, bajo el control del presidente de la República.

De esta breve descripción de la forma de estado y su organización administrativa es posible concluir que en Chile, los poderes o funciones públicas clásicas sólo se ejercen a nivel estatal, no existen órganos legislativos a nivel regional ni menos local, por lo que, como se verá a continuación, siendo los tributos materia de ley, son establecidos por el Congreso para todo el territorio nacional, sin perjuicio de algunas figuras tributarias especiales existentes a nivel comunal, que en todo caso, aun cuando puedan ser de aplicación local, deben estar siempre contempladas en la ley.

B. La protección del medio ambiente en la Constitución chilena

La Constitución chilena consagra la protección del medio ambiente en su capítulo III, “de los dere-

chos y deberes constitucionales”, y en concreto en el artículo 19 número 8, que reconoce a todas las personas el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación y permite establecer restricciones de derechos como medida de protección.

Esta garantía aparece vinculada con el derecho a la vida consagrado en el artículo 19 número 1, reforzada por lo dispuesto en el artículo 19 número 24, en lo que respecta a la función social de la propiedad y protegida por el recurso de protección consagrado en el artículo 20 inciso 2.⁴

En concreto el artículo 19 número 8, además de consagrar el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, impone al Estado la obligación de velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza. Este deber no es más que una expresión de uno de los principios rectores de la Constitución, contemplado en su artículo 1o., según el cual “El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común...”

En cuanto derecho fundamental, la Constitución no sólo consagra un derecho subjetivo a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, sino que además otorga una acción constitucional para su

⁴ Cordero Vega, Luis, *Institucionalidad ambiental en el derecho chileno*, Chile, Jurídica Conosur Ltda., pp. 29-59.

protección en caso que se vea afectado por un acto arbitrario e ilegal imputable a una autoridad o persona determinada.⁵ Este doble carácter que se da al medio ambiente como bien jurídico constitucional, se ha visto reforzado por la jurisprudencia nacional, a la hora de ponderar su valor de cara a otros derechos constitucionales que puedan verse afectados, y en concreto, en la interpretación de normas que establecen “restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el medio ambiente” (CPR artículo 19 número 8).

A la luz de la reseña anterior y sin entrar en mayores detalles en esta ocasión, cabe destacar que la protección del medio ambiente tiene en el ordenamiento nacional chileno una consagración al más alto nivel, y en cuanto deber del Estado, permite que puedan adoptarse, siempre con respeto del principio de legalidad y de los derechos fundamentales, todas aquellas medidas que tiendan al ejercicio de ese deber, dentro de las cuales se pueden incluir el establecimiento de tributos ambientales.

⁵ Esta acción constitucional, conocida como recurso de protección, está expresamente contemplada para el derecho de que se trata, en el artículo 20, inciso segundo, de la CPR de Chile de 1980.

C. Principios y límites constitucionales en materia tributaria

Ahora bien, tratándose de límites constitucionales en materia tributaria, es necesario destacar que la Constitución consagra los principios básicos del régimen tributario nacional, los que están en armonía con los principios rectores de la misma.

En primer lugar, se encuentra el principio de reserva legal en materia tributaria, al que se hará referencia al tratar la competencia. Otro principio, de capital importancia, es el principio de igualdad o generalidad, consagrado en el capítulo III de la Constitución chilena, sobre derechos y deberes constitucionales, artículo 19 número 20, norma que contempla la regla de oro en materia de fiscalidad: “la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”, no es más que una concreción del principio general de igualdad ante la ley, contemplado en el número 2 del mismo artículo. Además, el artículo 19 número 20 en comento, señala la regla general en cuanto al destino o afectación de los impuestos, según la cual “los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”. Excepcionalmente, la constitución contempla que

la ley pueda autorizar que determinados tributos estén afectos a fines propios de la defensa nacional o que aquellos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados por las autoridades regionales o comunales, dentro de los márgenes que señale la ley respectiva, para el financiamiento de obras de desarrollo.

Otro principio fundamental es el de equidad o justicia tributaria, que se desprende del mismo número 20, cuando señala que “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. Conforme a este principio, el tributo debe establecerse en atención al contexto social al cual se va a aplicar y debe evitarse que pueda afectar y causar mayor gravamen a unos sujetos que a otros, pudiendo usarse para su cumplimiento mecanismos como las exenciones, los créditos tributarios y los impuestos con tasa progresiva y tramo exento.⁶

En cuanto a los límites constitucionales en materia tributaria, deben destacarse los consagrados en los numerales 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución. El número 22 del artículo 19, prevé el princi-

⁶ Zavala Ortiz, José Luis, *Manual de derecho tributario*, 4a. ed., Santiago de Chile, Jurídica Conosur Ltda., noviembre de 2001, p. 17.

pio de no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica, mediante el cual, según se indica, sólo en virtud de ley, y siempre que no signifique tal discriminación, podrán establecerse determinados beneficios directos o indirectos, o gravámenes especiales, a favor o que afecten a algún sector, actividad o zona geográfica. Es lo que la doctrina tributaria nacional ha reconocido como el principio de neutralidad impositiva.⁷

Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el número 24 del artículo 19⁸ y en armonía con la regla de proporcionalidad, equidad o justicia tributaria del número 20 del mismo artículo, se reconoce al derecho de propiedad como límite a la potestad tributaria, toda vez que no podrán establecerse tributos que puedan tener el carácter de confiscatorios.

De este modo, se aprecia en primer término que no existe impedimento constitucional para el establecimiento de tributos ambientales en Chile, los que en todo caso, cualquiera sea la fórmula en que sean concebidos por la ley que los crea, deberán respetar el principio de igualdad citado y, los demás

⁷ *Ibidem*, p. 18.

⁸ El artículo 19 número 24 de la CPR, consagra el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

principios y límites constitucionales aludidos. Además, la recaudación obtenida por tales tributos no podrá estar afecta a fines ambientales, ya que la regla general es que ingresan al patrimonio de la nación y no existe excepción a esta regla por razones ambientales, con lo cual el carácter ambiental del tributo deberá estar dado forzosamente en su estructura, en sus elementos básicos y nunca en su afectación. Entiéndase lo anterior, con la excepción constitucional de los tributos de clara identificación local, dentro de los cuales en el futuro podrían incluirse tributos medioambientales si se cumplen los supuestos constitucionales.

Otros límites a la potestad tributaria de carácter político, como podrían ser los contenidos en tratados sobre doble tributación, o los que se desprendan de otros tratados internacionales o de costumbres y usos, en virtud del principio de reciprocidad, no se analizan en esta oportunidad.

D. *Competencias ambientales y tributarias*

a. *Competencias ambientales*⁹

Conforme a lo dispuesto en el artículo 19 número 8 de la CPR de Chile y en armonía con lo dis-

⁹ Vargas Delgado, I., *La toma de razón ambiental*, Santiago de Chile, Jurídica Conosur Ltda., 2001, pp. 80 y ss.

puesto en el artículo 1o. de la misma, la protección del medio ambiente y la naturaleza corresponde al Estado, a través de sus diversas funciones constitucionalmente reconocidas, tanto por la función legislativa, como por las funciones judicial o administrativa, e incluso mediante el sistema nacional de control que corresponde a diversos órganos constitucionales.

En este orden de ideas, desde la perspectiva administrativa, el primer órgano encargado de la protección del medio ambiente es precisamente el presidente de la República a quien corresponde el gobierno y administración del Estado conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la carta fundamental, alta autoridad que cumple esta labor con la cooperación de sus ministros de Estado¹⁰. Estos tienen un importante rol ambiental, primero, en cuanto tienen a su cargo diversas competencias ambientales que se superponen a las competencias sectoriales de cada ministerio, y segundo, al integrar el Consejo Directivo de uno de los más importantes organismos administrativos ambientales, como es la Comisión Nacional del Medio Ambiente.¹¹

¹⁰ CPR artículo 33.

¹¹ La Comisión Nacional del Medio Ambiente, creada por la Ley núm.19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente (LBGMA), es un servicio público funcionalmente descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, sometido

Ahora bien, a fin de hacer efectiva la protección del medio ambiente a que alude la Constitución, la Ley 19.300 sobre Bases Generales del Medio Ambiente (LBGMA), fija los aspectos básicos o generales, sin agotar por sí misma la regulación sobre la materia, la cual se complementa con otros textos de rango legal y reglamentario. La idea que subyace en la LBGMA es garantizar el desarrollo sustentable, para lo cual contempla diversos instrumentos de gestión ambiental a fin de hacer efectiva la protección del medio ambiente, ya sean instrumentos preventivos o instrumentos correctivos. Cabe aquí hacer la prevención de que este cuerpo legal contempla principalmente instrumentos de protección ambiental de carácter normativo y no a los instrumentos económicos de carácter tributario o fiscal.

Además de las competencias señaladas, existen otras facultades en materia de medio ambiente re-

a la supervigilancia del presidente de la República a través del ministerio de la Secretaría General de la Presidencia, para el ejercicio de sus funciones se desconcentra territorialmente a través de las Comisiones Regionales del Medio Ambiente (COREMAS). Tiene un rol fundamental en la coordinación de las competencias ambientales que ejercen los diversos entes de la Administración del Estado y una de sus principales funciones es administrar el Sistema de Evaluación de Impacto Ambiental (SEIA), participando además en la preparación de los actos administrativos en que se expresan los instrumentos de gestión ambiental.

conocidas a las autoridades regionales y locales: por una parte, las contempladas en la Ley Orgánica Constitucional de Gobierno y Administración Regional, número 19.175, cuyo artículo 17, letra c), reconoce como función del gobierno regional, en materia de ordenamiento territorial, entre otras, “fomentar y velar por la protección, conservación y mejoramiento del medio ambiente, adoptando las medidas adecuadas a la realidad de la región, con sujeción a las normas legales y decretos supremos reglamentarios que rijan la materia”.¹²

En lo que respecta al orden local, la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, número 18.695, otorga a estas entidades funciones relacionadas con la protección del medio ambiente en el ámbito de su territorio.¹³ Es así como las municipalidades, además de regular mediante ordenanzas diversos aspectos ambientales a nivel local, pueden desarrollar directamente o con otros órganos de la

¹² Además, desde la perspectiva orgánica, cabe recordar que el intendente que preside el gobierno regional, cumple un importante rol en materia de medio ambiente al integrar y presidir la COREMA, (LBGMA artículo 81), órgano en el cual también participan los gobernadores de la región, en quienes se desconcentran las funciones del Intendente, conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley núm. 19175.

¹³ Ley núm. 18.695 artículo 4, letra b) y artículo 5 inciso tercero.

administración del Estado funciones relacionadas con la protección del medio ambiente y colaborar en la fiscalización y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las potestades, funciones y atribuciones de otros organismos públicos.

b. Competencias tributarias: especial referencia al principio de reserva legal en materia tributaria

En materia de tributos, la Constitución chilena dispone en su artículo 19 número 20, que el establecimiento de tributos es materia de ley. Ello significa que no pueden crearse tributos por otra autoridad que no sea el Congreso Nacional, único órgano con competencia para esta materia a nivel nacional. Cualquier otra autoridad, incluso regional o local, no puede asumir esta competencia sin contravenir el principio de legalidad, básico en un estado de derecho.

En cuanto a la iniciativa legislativa, cabe recordar que el presidente de la República colabora con el Congreso Nacional como colegislador, existiendo materias que son de iniciativa exclusiva de uno u otro según lo expresa la Constitución. En este orden de ideas, el artículo 62 de la carta fundamental chi-

lena, referido a la formación de la ley, dispone en su inciso segundo, que las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados. Por su parte, conforme al inciso cuarto de la misma norma, corresponde al presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza y establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

2. *Figuras tributarias en Chile*

A. *Ausencia de definiciones legales*

Es preciso señalar que en Chile, actualmente, no existe una determinación expresa de las categorías tributarias, ni en el Código Tributario chileno ni en otras leyes, generales o especiales, relativas a la materia, con lo cual no existen definiciones ni clasificaciones legales de las tres categorías tributarias clásicas que la doctrina nacional ha reconocido, siguiendo la teoría general del derecho tributario (impuestos, contribuciones y tasas). Asimismo, ninguna de las figuras tributarias aplicadas tienen el carácter de impuesto ambiental. En general, los tributos tienen fines recaudatorios, el legislador no ha tenido expresamente a la vista elementos ambienta-

les en su estructura y tampoco puede decirse que haya concebido alguno con objetivos puramente ambientales, aun cuando podría incorporarse en ellos este aspecto, introduciendo las modificaciones necesarias para que constituyan un incentivo hacia conductas menos contaminantes. Desde la perspectiva de las categorías tributarias, las principales figuras existentes y que se aplican a nivel nacional son impuestos. Por su parte, las contribuciones y los derechos o tasas por prestación de servicios u otorgamiento de permisos o licencias, operan —con diversa denominación— mayoritariamente a nivel regional y local, aunque siempre están contempladas por la ley, de acuerdo con la exigencia constitucional.

Es del caso advertir, que la expresión “tasa” es usada por el legislador chileno en un sentido técnico, distinto del que le dan en el Modelo de Código Tributario para América Latina, la legislación comparada y, en concreto, la legislación española que sirve de base al proyecto que se desarrolla. En efecto, el legislador tributario en Chile usa habitual y repetidamente la expresión tasa para aludir con ella al “monto del impuesto por unidad de base” o a “la magnitud exterior que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto del impuesto”.¹⁴

¹⁴ Zavala Ortiz, José Luis, *op. cit.*, nota 6, p. 56.

B. *Los tributos a nivel regional*

Se ha señalado que los tributos creados por ley se establecen para todo el territorio nacional y, que en general, son administrados por un organismo especializado, desconcentrado territorialmente para tales efectos, salvo los casos en que la ley permita su aplicación por autoridades regionales o locales. Como se ha visto, no están afectos a un fin determinado, sino que ingresan al patrimonio de la nación, salvo las excepciones que la propia Constitución contempla y que deben asimismo contenerse en la ley respectiva. Dentro de estas excepciones, se encuentra la que permite autorizar que determinados tributos que afecten a actividades o bienes de clara identificación regional o local, puedan ser aplicados por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

En este orden de ideas, el artículo 20, letra i), de la Ley número 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional,¹⁵ contempla entre las atribuciones del gobierno regional la

¹⁵ El texto refundido de la Ley núm. 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional fue fijado por Decreto núm. 291, de 1993, publicado el 20 de marzo de 1993, su última modificación fue por la Ley núm. 19.778, del 10 de diciembre de 2001.

de “aplicar, dentro de los marcos que señale la ley respectiva, tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación regional y se destinen al financiamiento de obras de desarrollo regional”.

Asimismo, forman parte del patrimonio del gobierno regional —entre otros rubros, y además de los ingresos que perciba por los tributos señalados en el párrafo precedente— los ingresos que obtenga por los servicios que preste y por los permisos y concesiones que otorgue respecto de sus bienes, conforme a lo dispuesto en las letras d) del artículo 69 y f) del artículo 70 de la ley 19.175.

C. Las municipalidades y los tributos

La Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, número 18.695,¹⁶ define a las municipalidades como corporaciones autónomas de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio (artículo 1o., inciso segundo). Constituyen su patrimonio propio, entre otros, los derechos que cobren por los servicios que presten y por los permisos y

¹⁶ El texto refundido de la Ley núm. 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, fue fijado por Decreto con Fuerza de Ley 1/19.704, del 3 de mayo de 2002, su última modificación fue efectuada por la Ley núm. 19.778, del 10 de diciembre de 2001.

concesiones que otorguen, conforme a lo dispuesto en la letra d) del artículo 13 de la Ley 18.695, así como los ingresos que recauden por los tributos que la ley, permita aplicar a las autoridades comunales que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local.

En efecto, conforme al artículo 5o., letra h, de la citada ley, estas entidades tienen la atribución de “aplicar tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local y estén destinados a obras de desarrollo comunal, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de las normas que la ley establezca.” Según el artículo 13, letra f) de la ley 18.695, se comprenden dentro de esta categoría el impuesto territorial, el permiso de circulación de vehículos, las patentes municipales por actividad productiva o económica, las patentes municipales de profesiones liberales y las patentes de alcoholes.¹⁷ A su vez, la Ley de Rentas Municipales (LRM),¹⁸ regula los ingresos o

¹⁷ A primera vista, pareciera que cualquiera que sea la denominación que otorgue la ley a estas figuras, ya sea, impuesto, patentes u otra, ellas responden al concepto de impuesto, cuestión que podrá ser objeto de análisis detallado en la segunda fase del proyecto de investigación de que se trata.

¹⁸ Decreto Ley núm. 2.385, de 1996, publicado en el *Diario Oficial* el 20 de noviembre de 1996.

rentas provenientes del producto de los bienes municipales, del producto de los establecimientos y explotaciones municipales, de los impuestos municipales, de las concesiones y otras rentas varias. En lo que respecta a los impuestos, la ley en comento, contempla en su título IV diversas figuras tributarias, cuyos elementos define claramente, señalando las cuotas, las exenciones y otras cuestiones de interés para la administración del impuesto por la municipalidad.

Entre las referidas figuras tributarias locales se encuentran, el impuesto anual por permiso de circulación de vehículos (LRM artículos 12 a 22); la contribución de patente municipal que grava el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria y de las actividades primarias o extractivas que indica (LRM artículos 23 a 31); la patente anual que afecta a las personas que ejerzan profesiones liberales (LRM artículo 32); las patentes de los establecimientos de expendio de bebidas alcohólicas que se otorgan de conformidad a lo dispuesto en la ley respectiva (LRM artículo 33 y Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Vinagres artículo 140). Además de estos impuestos municipales, la ley contempla otras figuras de interés como son la tarifa anual por servicio municipal de extrac-

ción de residuos sólidos domiciliarios y los derechos municipales por concesiones o permisos.

De especial interés sería analizar en concreto la naturaleza jurídica de tales derechos, a fin de determinar su verdadera naturaleza jurídica, cuestión que podrá abordarse con detalle en la segunda fase de este proyecto de investigación. Por el momento baste decir que la inadecuada técnica legislativa puesta de manifiesto por la falta de claridad y univocidad de los términos tributarios, especialmente a nivel local, devela la necesidad de establecer conceptos y definiciones claras en materia de tributos y extenderlas por cierto al ámbito de los tributos medioambientales, que son el objeto de este estudio.

III. ADAPTACIÓN AL CASO CHILENO

1. *El estado de la cuestión tributaria ambiental en Chile*

En primer término conviene reiterar aquí la realidad que sirve de punto de partida en Chile para el estudio del tema que interesa, la protección del medio ambiente se ha centrado mayoritariamente en el uso de instrumentos de regulación normativa y en menor medida en la implementación de instrumentos económicos, dentro de los cuales, los tributos

ambientales aún no ocupan un lugar destacado, salvo a nivel de discusión doctrinaria o política. En efecto, se ha discutido la conveniencia de utilizar instrumentos económicos y especialmente tributos ambientales en la protección ambiental, para lo cual tanto la Comisión Nacional del Medio Ambiente como el Servicio de Impuestos Internos han impulsado o apoyado algunas investigaciones a fin de documentar doctrinariamente esta decisión y evaluar los costes y beneficios económicos que ello acarrearía.¹⁹

En cuanto a las reformas fiscales que ello implica, hay que destacar que existen numerosos estudios,²⁰ ya sea dirigidos a mejorar la eficiencia del sistema tributario nacional vigente, así como para estudiar

¹⁹ Entre tales investigaciones pueden citarse: Borregaard, N. Claro, E. Larenas, S., *Uso de instrumentos económicos en la política ambiental, análisis de casos para una gestión eficiente de la contaminación en Chile*, Santiago de Chile, Comisión Nacional del Medio Ambiente, 1995, Varios Autores, “Seminario Política Tributaria e Impuestos Ecológicos”, organizado por CIPMA (Centro de Investigación y Planificación del Medio Ambiente) y la CONAMA (Comisión Nacional del Medio Ambiente), publicadas las ponencias en *Revista Ambiente y Desarrollo*, vol. XIII, núm. 3, septiembre de 1997, pp. 6-46.

²⁰ Serra, P. y Toro, J., “¿Es eficiente el sistema tributario chileno?”, *Cuadernos de Economía*, año 31, núm. 94, diciembre de 1994, pp.423-448; Jorrat, M., *Diagnóstico del sistema tributario chileno*, Departamento de Estudios del Servicio de Impuestos Internos, publicado en www.sii.cl sitio del Servicio de Impuestos Internos de Chile.

la implementación de nuevos impuestos, dentro de los cuales adquieren especial importancia los de carácter ambiental, pero no sólo en cuanto creación de nuevas figuras especiales, sino también en cuanto modificación de figuras existentes a las cuales puede incorporarse el elemento ambiental.

En cambio, el sector empresarial se ha hecho presente en los medios de comunicación argumentando que aumentar la carga tributaria en este momento implicaría asumir para el sector productivo mayores costos que incidirían en la competitividad internacional de las empresas chilenas y por otro lado, podría implicar un desincentivo a la inversión extranjera, que actualmente ve en Chile un socio potencial y económicamente estable.²¹

2. *El Código Tributario en Chile*

Antes de intentar la adaptación del proyecto propuesto a la legislación chilena, es del caso señalar que el Código Tributario,²² se ordena en un Título Preliminar, un Libro I, de la administración, fiscali-

²¹ Véase El Servicio de Impuestos Internos en la Prensa, en www.sii.cl

²² El texto del Código Tributario fue aprobado por el Decreto Ley núm. 830 de 1974, publicado en el *Diario Oficial* el 31 de diciembre de 1974, su última modificación fue efectuada por la Ley núm. 19.378, del 19 de junio de 2001.

zación y pago, un Libro II, de los apremios y de las infracciones y sanciones, un Libro III, de los tributos, de los procedimientos y de la prescripción y, un título final. Como se observa, su sistemática, se trata más bien de un cuerpo de normas procedimentales, careciendo de definiciones legales de tributos, clasificaciones tributarias, de los principios que deben regirlas, así como de los conceptos de obligación tributaria, hecho imponible, sujetos activos y pasivos del tributo y otras cuestiones generales de capital importancia para tener un sustrato teórico legalizado que rija en tan importante materia.

No obstante ello, y según lo ha reconocido la propia doctrina nacional²³, de la legislación sustantiva especial que establece las diversas figuras tributarias vigentes en Chile es posible identificar las tres categorías tributarias clásicas, aunque algunas de ellas reciban una denominación diversa.

En efecto, es claramente identificable en la legislación tributaria nacional la figura del impuesto, que recibe la misma denominación, y que opera sobre la base de que el sujeto a quien afecta haya incurrido en un hecho gravado o hecho imponible, sin recibir una contraprestación del Estado. En cuanto a las contribuciones, cabe destacar que en Chile se denomina impropiaamente contribución al impuesto te-

²³ Zavala Ortiz, José Luis, *op. cit.*, nota 6, pp. 10 y 11.

territorial. Por su parte, las figuras que responden al concepto de tasas usado en el derecho comparado, en general son denominadas en Chile derechos o tarifas, usándose, en cambio, la expresión tasas, para referirse a la determinación de la cuantía o de la cuota del tributo. Esta diversidad de lenguaje tributario, se acentúa a nivel local, ya que se habla de derechos, tarifas, contribuciones e impuestos locales, para referirse a diversas figuras tributarias. Esta primera peculiaridad de la legislación chilena nos advierte de las dificultades para introducir las modificaciones del proyecto de que se trata, porque necesariamente habría que partir por introducir algunas normas a modo de disposiciones generales en el actual Código Tributario, en el cual, por lo menos, se reiteraran y desarrollaran los principios constitucionales en materia tributaria y, se definirían y clasificarán los tributos.

Sólo sobre esta base podríamos pensar en introducir regulaciones especiales en materia de tributos ambientales, ya que si lo que se pretende es dar uniformidad, difícilmente se logrará introduciendo modificaciones específicas referidas a tributos ambientales, si éstas no pueden insertarse en un conjunto de normas tributarias de carácter general. Además, habrá que propender a un uso adecuado de los términos para no crear un escenario más complejo que el existente, en lo que a lenguaje tributario se refiere.

Haciendo la prevención anterior, y considerando que aun en ausencia de definiciones legales las categorías tributarias reconocidas en Chile son las mismas que se aplican en la mayoría de los ordenamientos, español y latinoamericanos, es posible analizar la forma específica en que el proyecto propuesto puede introducirse en el Código Tributario de Chile, respetando los principios constitucionales de legalidad, igualdad y proporcionalidad y, las limitaciones constitucionales, en especial las referidas a la afectación del tributo a un destino o fin determinado.

Para las modificaciones generales de que se habla, sería necesario introducir en el actual Código Tributario chileno, normas de carácter general que, al menos y tomando como base los artículos 9 a 12 del Modelo de Código Tributario del CIAT, definieran legalmente los tributos y establecieran su clasificación.²⁴

Con tal objeto, se propone en una primera fase,²⁵ la introducción de un nuevo artículo 5 bis, en el título

²⁴ Por cierto, que dada la ausencia de normas sustantivas generales en el Código Tributario de Chile, sería necesario introducir además normas relativas a la obligación tributaria y a los sujetos de dicha obligación, pero ésta es una tarea que sobrepasa los objetivos del estudio propuesto.

²⁵ En una segunda fase, podrían introducirse en el mismo título y párrafo nuevos artículos o incisos que definieran los conceptos de obligación tributaria, sujetos pasivos y activos y

lo preliminar del Código Tributario chileno, cuyo tenor podría ser el siguiente:

Artículo 5 bis: Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y derechos:

- a) Impuestos son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente;
- b) Derechos, cualquiera que sea la denominación que utilice la ley, ya sea tasas, tarifas u otras, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación, por el Estado al contribuyente, de un servicio o en la realización de actividades en régimen de derecho público, general o especial, o

otros de interés general, adaptando al lenguaje del legislador tributario chileno las normas del Modelo de Código Tributario del CIAT.

- en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, y
- c) Contribuciones especiales, cualquiera que sea la denominación que utilice la ley, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio especial o de un incremento en el valor de sus bienes, derivado de la realización de obras públicas o de otras actividades estatales.

Hecho imponible es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En líneas generales, y partiendo de la base de que previamente se hayan introducido las modificaciones antes aludidas, se propone integrar en el Código Tributario el concepto de tributo medioambiental, como centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de las figuras que lo integran.

IV. TEXTOS

Atendiendo a las consideraciones anteriores y en lo que respecta a las modificaciones referidas a tri-

butos ambientales y partiendo del texto base, habría que introducir en el actual párrafo 1o. de disposiciones generales, del título preliminar del Código Tributario chileno, un nuevo artículo 5 ter, a continuación del artículo 5 bis antes aludido, cuyo tenor sería similar al propuesto para el artículo 26 bis de la Ley General Tributaria española, con las siguientes particularidades:

El primer párrafo correspondería al inciso 1o. de la norma propuesta supra citada, en éste se haría referencia a “derechos” en lugar de “tasas”. Adicionalmente, en la remisión a la norma que define las categorías tributarias (párrafo *in fine* del inciso 1o. en cuestión), se remitiría al artículo 5 bis de este cuerpo legal (Código Tributario chileno).

Por su parte, el enunciado *in fine* del párrafo tercero (correspondiente al inciso 3o.) se redactaría de la siguiente forma: “Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que, en su caso, concurren a precisar la cuantía del tributo medioambiental”. El párrafo cuarto, relacionado con la determinación de la cuota tributaria, añadirá a la primera frase el término “tasa”, por lo que se leerá; “La determinación de la tasa o cuota tributaria...”.

Finalmente, el párrafo quinto expresaría: “El establecimiento del tributo medioambiental deberá acompañarse de medidas que garanticen el respeto del principio de equidad o justicia tributaria, de modo que aquel no resulte manifiestamente desproporcionado o injusto para las personas físicas afectadas directa o indirectamente por la carga tributaria”. Se han introducido algunas modificaciones para adecuar la terminología del proyecto a la usada por el legislador chileno, usando la expresión derechos en lugar de tasas, y reemplazando la garantía del mínimo existencial por el principio de equidad o justicia tributaria.

Ahora bien, es del caso destacar aquí, que en Chile existe además del control posterior, un minucioso control previo de juridicidad de los actos administrativos llamado “toma de razón”, que básicamente consiste en un análisis y pronunciamiento previo de la constitucionalidad y legalidad de los decretos y resoluciones.²⁶ Este control que opera por regla general, salvo excepción expresa, como un trámite esencial para el nacimiento a la vida jurídica de los actos administrativos, compete a un órgano autónomo de rango constitucional, la Contraloría General de la República.

²⁶ Vargas Delgado, I., *op. cit.*, nota 9, pp. 13 y ss.

De este modo, lo normal será que las disposiciones reglamentarias que precisen la cuantía del tributo medioambiental se sometan a este control previo, salvo que estén eximidas del mismo, pudiendo la Contraloría General de la República, producto del análisis efectuado, objetar el acto administrativo cuyas disposiciones no se basen en la referida memoria cuando la ley respectiva nada ha dicho en contrario. Tal control no obsta al ejercicio posterior de otros controles ni impide la aplicación de la sanción de nulidad de pleno derecho que se contempla en este proyecto.²⁷

La ausencia de competencias legislativas para la creación de impuestos a nivel regional y local, im-

²⁷ En torno a este tema, téngase presente que la propia Constitución chilena en su artículo 7o. contempla como sanción la llamada nulidad de derecho público de los actos que no respeten el principio de legalidad, existiendo una interesante discusión doctrinaria sobre si tal sanción opera o no de pleno derecho. En tal sentido véase Reyes Riveros, J., “Reflexiones y bases acerca de la existencia de la nulidad de derecho público en Chile y si ella opera o no de pleno derecho”, *Memoria anual de la Contraloría General de la República*, Chile, 1996, pp. 211 y ss.; Soto Kloss, E., “La nulidad de derecho público en el derecho chileno”, *Revista de Derecho Público*, Chile, 1990, núms. 47-48, , pp. 11-25; Soto Kloss, E., “La invalidación de los actos administrativos en el derecho chileno”, *Revista de Derecho y Jurisprudencia*, Chile, t. LXXXV, núm. 3, 1988, pp. 157 y ss.

pide que hayan conflictos de competencias que prever, ya que existiendo tributo ambiental creado por ley este se administrara por regla general a nivel nacional, salvo que la propia ley entregue competencias de administración o recaudación a nivel regional o local, las que en ningún caso pueden apartarse de la ley respectiva, la que respetando las normas constitucionales del orden tributario, en ningún caso podrá contemplar el traspaso de la potestad tributaria al ente regional o local. Lo anterior, no obsta al ejercicio que estas autoridades hagan de su potestad reglamentaria, en conformidad a la ley.

De este modo, en el ámbito regional o local no parecen ser necesarias mayores modificaciones, dada la ausencia de potestad tributaria del gobierno regional y de las municipalidades. En efecto, bastará con que el legislador respete los principios y límites constitucionales y cree las figuras tributarias concretas a la luz de los conceptos y clasificaciones de referencia. Asimismo, no pareciera necesario modificar la normativa que permite a estas entidades aplicar tributos que graven actividades o bienes con clara identificación regional o local, toda vez que conforme a dicha normativa, esta facultad se debe ejercer dentro de los marcos que señale la ley respectiva. De modo que en Chile, bastará con que la norma legal que cree un tributo ambiental de clara iden-

tificación regional o local, determine claramente su ámbito y su marco de aplicación. Sin perjuicio de ello, no estaría de más incluir algunas precisiones en las normas regionales y locales comentadas, de la forma que se indica a continuación.

En la Ley número 19.175, Orgánica Constitucional sobre Gobierno y Administración Regional, en el título II, de la administración regional, artículo 20, letra i), podría introducirse la expresión que se indica en cursivas, quedando la norma del modo que sigue:

Artículo 20. Para el cumplimiento de sus funciones, el gobierno regional tendrá las siguientes atribuciones:

- i) Aplicar, dentro de los marcos que señale la ley respectiva, tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación regional y se destinen al financiamiento de obras de desarrollo regional, *incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario.*

En la misma ley, capítulo V, del patrimonio y del sistema presupuestario regionales, artículo 69 letra d), intercalar entre la expresión “preste” y an-

tes de la letra “y” una frase que haga referencia a los servicios de carácter medioambiental y, en la letra f), agregar una referencia a los tributos regionales de carácter medioambiental que se creen conforme al artículo 5 ter del Código Tributario, quedando la norma como se propone a continuación, donde lo escrito en cursivas constituye las modificaciones propuestas:

Artículo 69. El patrimonio del gobierno regional estará compuesto por:

- d) Los ingresos que obtenga *por los servicios que preste, incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario, y por los permisos y concesiones que otorgue respecto de los bienes a que se refiere la letra e) del artículo 70;*
- f) Los ingresos que perciba en conformidad al inciso final del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, *incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario.*

En la Ley número 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, en el título I, de la municipalidad, párrafo 1o., naturaleza y constitución, artículo 5o., letra h), podría introducirse la expresión

que se indica, quedando la norma del modo que sigue, donde las palabras en cursivas señalan las modificaciones propuestas:

Artículo 5o. Para el cumplimiento de sus funciones las municipalidades tendrán las siguientes atribuciones esenciales:

- h) Aplicar tributos, *incluidos los creados conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario*, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local y estén destinados a obras de desarrollo comunal, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de las normas que la ley establezca;

Finalmente, podría ser de utilidad que al establecer figuras tributarias ambientales a nivel local, éstas sean incorporadas en la Ley de Rentas Municipales. Asimismo, será imprescindible realizar un estudio de los conceptos y definiciones de carácter general que se contengan en el Código Tributario, de las figuras que la referida ley contempla, ya que además de hablar de impuestos locales —principal figura tributaria local— consagra otras figuras denominadas derechos, permisos y concesiones, cuya conceptualización convendría precisar para adecuar este cuerpo legal a las definiciones

que se introduzcan en el Código Tributario, para lo cual pueden proponerse algunas modificaciones.

En el artículo 1o. del título I de la Ley de Rentas Municipales se propone introducir cinco nuevos incisos, a continuación del inciso único actual, con lo cual el artículo podría tener la redacción que sigue:

Artículo 1o. Los ingresos o rentas municipales se regulan por las disposiciones de la presente ley, de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades y las contenidas en leyes especiales.

Los tributos municipales de carácter local, incluidos los que se creen conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario, son ingresos o rentas municipales.

Los tributos municipales se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones:

- a) Impuestos municipales, cualquiera que sea el término con que se les denomine por las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Sin que esta enumeración resulte taxativa. tienen este carácter el impuesto territorial, el impuesto anual por permiso de circulación de vehículos, las pa-

- tentes municipales por actividad productiva o económica, las patentes municipales de profesiones liberales, las patentes de alcoholes, los impuestos medioambientales creados por ley;
- b) Derechos municipales, cualquiera que sea el término con que se les denomine por las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación efectiva o potencial de un servicio o la realización de una actividad administrativa de competencia local por el municipio al contribuyente, o en la concesión o permiso que dicha administración local otorga al contribuyente para la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y,
- c) Contribuciones especiales municipales, cualquiera que sea la denominación que utilicen las normas jurídicas, son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el contribuyente de un beneficio especial o de un incremento en el valor de sus bienes, derivado de la realización de obras públicas o de otras actividades municipales, como el establecimiento o ampliación de los servicios municipales.

Los impuestos, contribuciones especiales y derechos municipales de carácter medioambiental que se creen por ley conforme a lo dispuesto en el artículo 5 ter del Código Tributario, se aplicarán por la autoridad competente conforme a las disposiciones que los creen y a las normas de esta ley que les sean aplicables.

Asimismo, los derechos y las contribuciones especiales de carácter medioambiental que las municipalidades establezcan conforme a las facultades que en la materia les reconoce la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, deberán conformarse a lo dispuesto en el citado artículo 5 ter del Código Tributario.

Tratándose de contribuciones especiales municipales de carácter medioambiental, constituirá también hecho imponible la incidencia ambiental negativa del contribuyente, que provoque la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local, por las municipalidades.

Finalmente, se propone una pequeña modificación al título VII, de los recursos municipales por concesiones, permisos o pagos de servicios, de la Ley de Rentas Municipales, a fin de agregar en su artículo 41, un nuevo número 9, cuyo texto podría ser el siguiente:

Artículo 41. Entre otros servicios, concesiones o permisos por los cuales están facultadas las municipalidades para cobrar derechos se contemplan especialmente los siguientes:

9. Los permisos o autorizaciones de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa y que sean de competencia local.

V. CONCLUSIONES

De la breve síntesis de las normas constitucionales y legales expuestas, que habrán de tenerse a la vista a la hora de establecer tributos ambientales en Chile, es posible extraer algunas conclusiones básicas.

La primera conclusión es que, si bien hasta la fecha no se han creado por el legislador tributos ambientales, no existe impedimento constitucional para su establecimiento, en la medida que se respeten los límites y principios constitucionales, y las competencias atribuidas al efecto, antes examinadas.

En segundo lugar, considerando que el uso de la fiscalidad como instrumento de protección ambiental ha resultado ser eficaz en el derecho comparado, resulta imprescindible analizar el coste beneficio de los tributos ambientales tanto desde el punto de vista

de la carga impositiva como de las metas ambientales que con ellos se persigan, a fin de integrar este tipo de instrumento de protección con los de carácter normativo que prevalecen actualmente en Chile.

En tercer lugar, la creación de tributos ambientales en Chile, como se ha visto, es competencia exclusiva del Congreso Nacional conforme al principio de reserva legal en materia tributaria, con lo cual las figuras creadas tendrían aplicación general a nivel nacional. Sin perjuicio de ello, el legislador, en ejercicio de las facultades que le reconoce la propia Constitución, podría contemplar figuras tributarias ambientales a nivel regional o local para su aplicación por las autoridades respectivas, conforme a las normas que permiten administrar impuestos destinados al financiamiento regional o local.

En lo que respecta concretamente al nivel municipal, podrían obtenerse en forma más eficiente los objetivos ambientales deseados a nivel local, creando nuevas figuras tributarias ambientales incorporadas a la Ley de Rentas Municipales, con lo cual las municipalidades tendrían una nueva vía de recaudación de recursos cuya administración podría serles entregada por la ley en caso de ser procedente.