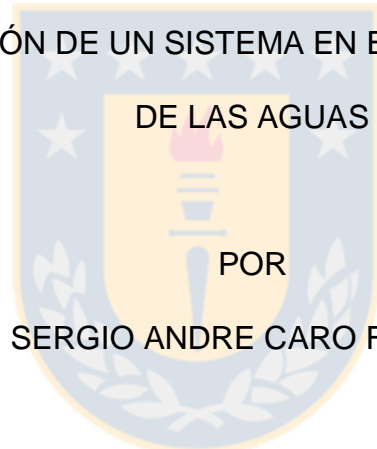




UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

INADECUADA TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE
APROVECHAMIENTO DE LAS AGUAS EN CHILE. JURIDICIDAD
DE LA APLICACIÓN DE UN SISTEMA EN BASE A TASAS POR USO



DE LAS AGUAS
POR
SERGIO ANDRE CARO FLORES

Tesis presentada a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
Universidad de Concepción para optar al grado académico de Magister en

Derecho

Profesor guía Marcelo Matus Fuentes

Abril 2018

Concepción – Chile



©2018 SERGIO ANDRE CARO FLORES

Se autoriza la reproducción total o parcial, con fines académicos, por cualquier medio o procedimiento, incluyendo la cita bibliográfica del documento.

En memoria de Eledina García Vásquez



TABLA DE CONTENIDOS

Indice de Ilustraciones _____	vii
Indice de Abreviaturas _____	viii
RESUMEN _____	x
INTRODUCCIÓN _____	1
CAPÍTULO I _____	3
NOCIONES PRELIMINARES _____	3
1. Fundamentación temática _____	3
2. Objetivos y metodología _____	5
2.1 Objetivos _____	5
2.2. Metodología _____	6
CAPITULO II _____	100
CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA PATENTE POR NO USO DE LAS AGUAS _____	10
1. Consorcio Derecho Ambiental y Derecho Tributario. _____	10
2. Caracterización tributaria del Derecho de Aprovechamiento de las Aguas en Chile _____	16
2.1 Origen y finalidad _____	16
2.2. Estructura jurídico-tributaria de la patente por no uso de las aguas _____	25
2.3. En cuanto al hecho gravado _____	28
2.4. Base imponible y tasa _____	29
2.5. El tiempo de “no uso” como factor de incremento en el impuesto a pagar _____	30
2.6. Efectos tributarios del pago de la patente _____	30
2.7. Exenciones al pago de la patente por no utilización de las aguas _____	31
2.8. Derecho a crédito contra otros impuestos _____	34
3. Recaudación de la patente por no uso de las aguas _____	36
4. Conclusión. _____	38
CAPÍTULO III _____	40
TASAS POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS _____	40
1. Tasas ambientales _____	40
1.1. Definición _____	41

2. Tasas por uso de las aguas	42
2.1 Tasas por utilización de las aguas en Colombia	44
2.1.1. Características generales del sistema colombiano	47
2.1.2 Esquema de la tasa por uso de las aguas a la luz de la estructura de un Tributo	48
2.1.2.1. En cuanto al hecho gravado	48
2.1.2.2. En cuanto a la base imponible y la tasa (tarifa) a aplicar.	49
2.1.2.2.1 Tarifa mínima	49
2.1.2.2.2 Factor Regional	50
2.2 Tarifa de utilización del agua en la Comunidad Autónoma de Andalucía, España	50
2.2.1 Características generales del sistema en Andalucía	51
2.2.2 Observación para el lector investigador	52
2.2.3 Ingresos por uso de las aguas en Andalucía	53
3. Referencias a los sistemas comentados	54
3.1. Proximidades de los sistemas	55
4. Las aguas en el marco regulatorio chileno	55
4.1. Características del Derecho de Aprovechamiento de las Aguas en Chile	57
5. Tensiones entre los sistemas extranjeros presentados y la legislación chilena	58
6. Posibilidad de establecer tasas por el uso de las aguas en Chile	59
6.1. Tasas y marco Constitucional Chileno	60
6.1.1. Reserva del tributo	61
6.1.2. Igualdad en materia tributaria	62
6.1.3. Generalidad en materia tributaria – capacidad económica.	62
6.1.4. No afectación	63
7. Estructura tributaria de la tasa por uso del agua	64
7.1. Elementos de la tasa por utilización de las aguas como obligación tributaria.	64
7.2. Naturaleza de la obligación de pagar una tasa por uso de las aguas.	65
7.3. Obligaciones o deberes a contemplar en el establecimiento de la tasa por uso de las aguas.	65

7.4. Sujetos del impuesto _____	68
8. Fuente de la obligación. _____	69
8.1. Hecho imponible o hecho gravado en la tasa por uso de las aguas _____	70
8.2. Medida del Impuesto. Base imponible y tasa _____	71
8.2.1. Principios o factores a considerar en el cálculo del impuesto _____	72
8.2.2. Tasa aplicable _____	75
CAPÍTULO IV	
CIERRE Y CONCLUSIONES _____	
1. En cuanto al objetivo general de la tesis _____	79
2. En cuanto a la posibilidad de establecer tributos ambientales y las tensiones dogmáticas entre las disciplinas del Derecho Tributario y Derecho Ambiental _____	83
3. En cuanto a la presentación de los sistemas en base a tasas _____	85
3.1. ¿Impuesto a la tenencia del agua? _____	86
3.2. En cuanto a las demandas que efectúa establecer un sistema en base a tasas _____	87
3.3. En cuanto al principio de capacidad contributiva y el establecimiento de tasas por uso _____	88
4. Palabras al cierre _____	899
BIBLIOGRAFÍA _____	90

INDICE DE ILUSTRACIONES

Figura 1: Pago de patente por no uso de las aguas en miles de millones _____	37
Figura 2: Población con acceso al agua potable en América Latina y El Caribe _____	43



INDICE DE ABREVIATURAS

Art., arts.	Artículo, artículos
CC.	Código Civil
C. de A.	Código de Aguas
C. de C.	Código de Comercio
C. de M.	Código de Minería
C. de T.	Código del Trabajo
cons.	Considerando
CP.	Código Penal
CPC.	Código de Procedimiento Civil
COT.	Código Orgánico de Tribunales
C. Pol.	Constitución Política
CPP.	Código de Procedimiento Penal
D.	Derecho
DFL.	Decreto con Fuerza de Ley
DL.	Decreto Ley
D.O.	Diario Oficial
DS.	Decreto Supremo
edic.	Edición
Edit.	Editorial
F. del M.	Fallos del Mes

G.T.	Gaceta de los Tribunales
inc. incs.	inciso, incisos
ob. cit.	obra citada
p., pp.	página, páginas
RDJ.	Revista de Derecho y Jurisprudencia
Regl.	Reglamento
Repert.	Repertorio
Rev.	Revista
secc.	Sección
sem.	Semestre
sent.	Sentencia
sgts.	Siguientes
T.	tomo
tít., títs.	Título, títulos
trad.	Traducción, traductor
Univ.	Universidad
v.	ver o véase
vol.	Volumen



RESUMEN

La escasez y la necesidad de resguardo de los recursos naturales hacen que debamos utilizar mecanismos que uniformen conductas humanas en vista de un bien común. Los impuestos desde siempre han tenido el poder de uniformar las conductas de los contribuyentes, no obstante no ser este su fin último. Así las cosas establecer tasas –tributos- por la utilización de las aguas – aquí el concepto es amplio- viene a consecuencia de obtener una optimización en el uso del recurso y desincentivar la despilfarro del tan preciado bien. En este trabajo analizamos el actual régimen de tributación del derecho de aprovechamiento de aguas y presentamos la opción de incorporar la utilización de tasas en resguardo del recurso hídrico presentado algunas preguntas a la luz de nuestro marco legal vigente y la teoría tributaria.

Palabras claves: Derecho tributario- Derecho de Aguas- Patente- Tasas- Utilización de las aguas.

Abstract: The scarcity and the need to safeguard natural resources make uniformen we should use mechanisms that human behavior in view of the common good. Taxes have always had the power to standardize the behavior of taxpayers, however not this your last order. As it -tax- rates set by the use of water - here comes the broadest concept it is a result of getting an optimization of resource use and discourage wastage of this precious good. This paper analyzes the current system of taxation on the right and water use and present the option of incorporating the utilization rate of water resources in defense presented some questions in the light of our current legal framework and tax theory.

Keywords: Tax law- Law water- Using patent-rates-water.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación busca desarrollar las características tributarias de la patente por no uso de las aguas y exponer cómo su actual configuración parece no ser la más adecuada. Esto por cuanto no se trata de una herramienta económica que proteja el recurso natural agua dulce, sino, en vez de eso incentiva el uso, más no el resguardo del mismo.

Como nunca, presentaremos la patente por no uso de las aguas como un impuesto y abordaremos sus características con el objeto de entender la globalidad de este instrumento en el ámbito tributario.

Partimos desde la premisa que, como impuesto y mecanismo/herramienta económica, no es la adecuada, toda vez que, en la actualidad, el recurso natural es escaso y el sistema propuesto y aplicado en Chile descansa sobre la base de la abundancia del recurso.

Es en este escenario que se abordará la opción de una tasa por uso de las aguas. A continuación, se presentará el mecanismo utilizado por la legislación colombiana y la comunidad autónoma de Andalucía, en España, para luego, una vez conociendo las conexiones y posibilidades de estos sistemas, presentar una primera aproximación a un marco regulatorio general, que podría eventualmente aplicarse en Chile.

Con la actual discusión del nuevo Código de Aguas, presumíamos que lo que aquí tratamos sería una variable que el ejecutivo abordaría, sin

embargo, avanzada la discusión, se pudo apreciar que el régimen económico que gobierna este recurso natural y, en lo particular el régimen tributario aplicable al mismo, se encuentra en esencia inalterable.

Debemos agregar que, a la fecha de esta publicación, se encuentra aprobada por el Senado la norma que caduca la titularidad del Derecho de Agua por no uso del mismo. El fundamento, protección de mercado y herramienta en contra de la especulación.¹

En relación a lo expuesto, este trabajo se encuadra y busca aportar a la escasa literatura que existe y, eventualmente, servir de guía para posteriores decisiones legales.



¹ Boletín 7.543-12, Senado de la República de Chile, Comisión especial de Recursos Hídricos.

CAPÍTULO I

NOCIONES PRELIMINARES

En el presente capítulo, se efectuará una breve presentación del trabajo de investigación, en cuanto a la temática, objetivos y metodología, contextualización del tema, estado del proceso en Chile como en otras legislaciones, entre otros aspectos relacionados.

1. Fundamentación temática

En Chile la realidad del recurso natural agua dulce es bastante más favorable que en otras latitudes en cuanto a su disponibilidad material. No obstante esto, el resguardo de tan preciado bien es indudable cuando estamos en presencia de un recurso natural finito,² por cuanto no debe confundirse la característica que lo hace renovable mediante “el ciclo del agua” y estimar que no es agotable.

Así, esta tesis aborda una solución para el resguardo material de tan preciado bien, en busca a resguardarlo y protegerlo mediante el desincentivo a

² FERNÁNDEZ, Alicia, (2005) “Evaluación de la condición del agua para consumo humano en América Latina”. Centro de Estudios Transdisciplinarios del agua. Facultad de Ciencias Veterinarias, Universidad de Buenos Aires: 17-32.

su utilización. Este objetivo, se logra, internalizando la “externalidad negativa”³ provocada por su uso, mediante la imposición e impuesto que graven la utilización de las aguas.

Actualmente el sistema económico –impositivo que rige el mercado de derechos de agua chilenos, está sustentado en el pago de una patente por el no uso de las aguas. Dicho pago, además, puede ser imputado como crédito contra el pago de otros impuestos. Así, nuestra tesis analizará y expondrá el carácter tributario de la patente por no uso de las aguas, identificando su estructura y la operatividad en la aplicación del mismo. Todo esto en vista a demostrar cómo su actual configuración no es la adecuada, atendida la urgencia en la protección del recurso hídrico en cuanto a su disposición material.

Señalamos que no es objetivo de esta tesis develar cómo solucionar la disponibilidad jurídica de las aguas.

La tarea que nos hemos encomendado no resulta del todo fácil. Al analizar las últimas investigaciones al respecto – en aquéllas que se relacionan con nuestra tesis- hemos podido constatar que no existe estudio alguno que presente una opción técnica en cuanto a la imposición de un impuesto con características de “tasa”. Así las investigaciones que actualmente abordan el marco económico, aplicable a recursos naturales, han revisado someramente y

³ Entendemos por externalidad negativa como aquel efecto secundario o coste social de producir o utilizar un bien determinado, el cual no es asumido por el precio de mercado del bien o servicio producido.

en general- nunca en específico y nunca respecto del agua⁴- aquello que dice relación con la regulación constitucional y la posibilidad de establecer impuestos a los recursos naturales.

2. Objetivos y metodología

2.1 Objetivos

El objetivo general de esta tesis de magíster es demostrar que no es adecuado el actual régimen de tributación por la no utilización de las aguas y que es necesario establecer un régimen de tasas por utilización o tenencia de las aguas, exponiendo las experiencias que en doctrina y derecho comparado encontramos, en especial en la legislación colombiana y española.

Objetivo general de la tesis: Demostrar que no es adecuado el actual régimen de tributación por la no utilización de las aguas y exponer la opción del establecimiento de un régimen de tasas por utilización.

2.1. Objetivos

A. Exponer el carácter tributario del actual régimen de patente por no utilización de las aguas.

⁴ El lector puede consultar a: Vargas Iris, “Incentivos tributarios para la protección de la atmósfera en el Derecho chileno”, 2014, VI Jornadas de Derecho Ambiental, Universidad de Chile.

- B. Identificar la contradicción con las políticas y planes de protección del recurso hídrico del actual régimen chileno.
- C. Presentar el sistema de tasas por la utilización de las aguas a la luz de experiencias extranjeras.
- D. Exhibir las resistencias normativas presentes en Chile para aplicar un sistema en base a tasas.

2.2. Metodología

En relación al objetivo específico que busca: “Exponer el carácter tributario del actual régimen de patente por no utilización de las aguas” las interrogantes a resolver son las siguientes:

- ¿Qué es Jurídicamente la patente por no utilización de las Aguas?
- ¿Tiene carácter tributario la patente por no utilización?
- ¿Cuál es la estructura jurídica/tributaria de la patente por no utilización de las aguas?
- ¿Cómo tributa la patente por no utilización de las aguas?
- ¿Cuáles son los beneficios tributarios que tiene el contribuyente de este impuesto?

La metodología utilizada para abordar el objetivo general y los objetivos específicos comprenden el método dogmático para el estudio y análisis de las figuras ya identificadas, toda vez que busco presentar la estructura sustantiva de estos sistemas siempre iluminado por la dogmática tributaria.

No se descarta la utilización del método empírico para la presentación y contraste de los sistemas, en especial en atención a las estadísticas chilenas relacionadas con el pago de la patente por no utilización.

Se presentará, en aquello que sea atinente, la opinión de los escasos autores nacionales que exponen la patente por no uso de las aguas, así también presentaremos jurisprudencia que sea concerniente al tema.

En relación al objetivo planteado en la letra B, esto es “Identificar la contradicción con las políticas y planes de protección del recurso hídrico del actual régimen chileno” las interrogantes a resolver son las siguientes:

- ¿Cuál fue el fundamento del establecimiento de este sistema de patentes?
- En cuanto al fin parafiscal perseguido ¿se condice el actual régimen con las políticas de protección del recurso hídrico?

Se utilizará el método histórico con énfasis en la historia de establecimiento de la ley, no siendo ambiciosos y solo cumpliendo un plan clarificador y de presentación en vista a comprender el contexto en el cual se toma la decisión de plasmar una patente por no uso de las aguas como herramienta económica idónea.

En relación al objetivo planteado en la letra C, esto es “presentar el sistema de utilización de tasas por utilización de las aguas” las interrogantes a resolver son las siguientes:

- ¿Qué es el sistema de tasas por utilización de las aguas?
- ¿Tiene carácter tributario la patente por no utilización?

- ¿Cuál es la estructura jurídica/tributaria de la tasa por utilización de las aguas?
- ¿Qué puntos en común encontramos en los distintos países en donde se ha establecido esta herramienta?

Se utilizará el método dogmático para el estudio y análisis de las figuras ya identificadas toda vez que busco presentar la estructura sustantiva de estos sistemas siempre iluminado por la dogmática tributaria.

Así también se utilizará el método comparativo para contrastar las normas extranjeras con las chilenas. No obstante, debemos precisar que más que un ejercicio comparativo realizaremos una experiencia que llamaremos de contraste informal, toda vez que no es el objetivo de esta tesis presentar un acabado examen en Derecho Comparado.

Revisaré y estudiaré la normativa extranjera con atención a las problemáticas jurídicas que han planteado y las soluciones judiciales de sus tribunales para así poder plantear nuestra propuesta para Chile.

En relación al objetivo planteado en la letra D, esto es “Presentar un marco regulatorio aplicable en Chile, con atención a las tensiones normativas que pudiese encontrar” las interrogantes a resolver son las siguientes:

- ¿Es posible aplicar en Chile el régimen de tasas por utilización de las aguas?
- ¿Existen tensiones con el marco jurídico actual?
- En caso de existir tensiones ¿con qué cuerpos normativos?

- ¿Es constitucionalmente factible aplicar el régimen de tasas utilizados en legislaciones extranjeras?
- ¿Cuál es el régimen posible de aplicar en Chile?

Se utilizará el método dogmático para el estudio y análisis de un eventual sistema de tasas aplicado en Chile.



CAPITULO II

CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA PATENTE POR NO USO DE LAS AGUAS

1. Consorcio Derecho Ambiental y Derecho Tributario.

Agua. Es desde este vital elemento, necesario y actualmente escaso, que comenzamos a proyectar el presente estudio, en el cual esperamos armonizar la normativa que regula el recurso natural agua dulce, en lo que dice relación con su protección desde el Derecho Ambiental y los efectos de la regulación especial planteada desde sede tributaria.⁵

No es desconocida la actual tendencia de la humanidad –y en este punto soy optimista- de proteger y preservar los recursos naturales. En este camino, el Derecho Ambiental surge como arma de lucha para proteger y anticiparse a los efectos negativos que una utilización despreocupada de los recursos naturales puede ocasionar.

La discusión, en general, no tiene un punto de partida definido, de hecho, en doctrina de Derecho Ambiental tenemos un contrapunto que hace

⁵Solo para una primera aproximación al tema, y como consulta genérica puedes revisar: http://www.un.org/spanish/waterforlifedecade/waterandsustainabledevelopment2015/pdf/04%20risk_water_quality_esp_web.pdf , consultado el 20 de Febrero de 2017.

complejo el delimitar las fronteras del problema y está dado por la conceptualización del medio ambiente, donde encontramos las más distintas respuestas desde distintas concepciones.⁶ Luego, y no obstante este aislado recuerdo del problema conceptual, debemos tener presente que en nuestro marco jurídico nacional el legislador se ha encargado de definir medioambiente y nosotros en esta oportunidad recurriremos a la sede sociocultural que se encuentra en dicha definición para encontrar el primer punto de conexión entre lo ambiental y lo tributario.⁷

La contaminación del recurso hídrico, la utilización desregulada del agua, la asignación imaginaria del recurso cuando éste es carente, entre otras, son acciones que influyen en la calidad de la distribución y control de las mismas y es en este escenario que comenzamos a buscar la herramienta jurídica adecuada para conseguir una mejor utilización del recurso y resguardo del medio ambiente. Es en esta búsqueda que aparecen los denominados “Tributos destinados a la protección del medio ambiente” (entre otras posibles herramientas a las que no nos referiremos) y una clara vinculación entre el

⁶ Bermúdez, Jorge: “Fundamentos de Derecho Ambiental”, segunda edición. Edit. Universidad de Valparaíso, 2014 pp. 35 ss.

⁷ Aquí reforzamos la creencia de este autor a estimar el medio ambiente concepto jurídico complejo, que en su fase sociocultural es capaz de relacionarse con la capacidad de los impuestos de generar determinados comportamientos en los obligados. Impuestos de ordenamiento.

Derecho Ambiental y el Derecho Tributario. Esta mezcla no es nueva y ya ha sido intentada, a nuestro parecer con éxito, por legislaciones extranjeras.⁸

El consorcio anterior no deja de ser polémico, ya que las finalidades de una y otra área en principio son lejanas. Por un lado el Derecho Tributario tiene como finalidad regular y explicar el fenómeno social que es consecuencia de la recaudación coactiva de recursos para el financiamiento de los gastos públicos, no solo de la relación jurídica que es consecuencia de la aplicación del tributo -obligación de derecho público- sino además, de todas esas otras relaciones que son colaterales a él.⁹ Mientras que el Derecho Ambiental regula junto a principios y normas jurídicas las relaciones del ser humano con su entorno, tanto en su faceta biológica como sociocultural.

Podemos ver que cada una de estas ramas del Derecho tiene un foco en donde alumbrar. Para una la recaudación de dinero mediante la aplicación de tributos frente a la capacidad contributiva y la segunda la adecuada utilización de los recursos naturales y protección del entorno humano.

No obstante, las observaciones planteadas, debemos tener presente que, como ya lo digiera Bravo Arteaga, *“Los grandes maestros del Derecho han dividido su estudio en ramas, “Las ramas del Derecho”. Es muy significativa la*

⁸ A consultar por el lector, legislación española, francesa, italiana. Para mayor información ver; Matus Fuentes, Marcelo: *“Tensiones normativas en torno a la incorporación de impuestos en la Regulación Ambiental”*. En *Rev. Ius et Praxis*, 20 (2014) 1, pp 163-198.

⁹ Curso de Derecho Tributario, Universidad de Concepción, inédito. Material entregado a alumnos del pos título de Derecho tributario, 2014.

*expresión utilizada pues ella evoca la imagen de un árbol, que es una unidad biológica, en la cual, a pesar de la variedad de sus partes, y del número de éstas, existe un principio fundamental y único que informa todo ser y regula todas sus funciones... lo mismo ocurre con el Derecho... sin embargo, toda esa aparente dispersión tiene una coherencia interna dada por los principios fundamentales del Derecho*¹⁰. Adherimos totalmente a sus palabras.

No es raro que nos preguntemos si al establecer esta clase de tributos estamos apelando a los fines parafiscales del mismo. Y claro, forzoso sería restarnos de dicha idea, toda vez que reconocemos que, en principio, un tributo nace con una finalidad recaudatoria, pero estimo que esto no impide que dicha herramienta sea utilizada con una finalidad distinta.

Entendemos el tributo como una herramienta que no solo tiene una finalidad recaudatoria, siguiendo a López Díaz; lo consideramos una herramienta más del Estado para la consecución de las finalidades a las que estaría llamado por ley¹¹, de hecho la doctrina no se aleja de este postulado, como lo plantea Bravo Cucci: *“En la actualidad es unánime en la doctrina el reconocimiento de que los tributos y el sistema tributario en su conjunto pueden cumplir fines extrafiscales. Entiéndase por fines extrafiscales aquéllos que son distintos a la*

¹⁰ Bravo Arteaga, Juan Rafael: *“Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”* 2° edición. Edit. Rosaritas. Santa Fe de Bogotá. Colombia, 1997, pp. 29 ss.

¹¹ López Díaz, Antonio: *“Tributación Ambiental en España y a nivel Subcentral: CCAA Y CCLL.”* Disponible: <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1182/1547>, Consultado el 02 de febrero de 2017.

*recaudación de dinero por parte del Estado por el cumplimiento de sus fines*¹²; en igual sentido podemos encontrar jurisprudencia extranjera que reafirma lo aquí planteado y que a la vez expone uno de los puntos medulares a la hora de hablar de extra fiscalidad, ¿Existe vulneración o atropello a principios Constitucionales Tributarios?

El Tribunal Constitucional del Perú¹³ ha señalado que, *“Siendo la función principal del tributo la recaudadora -entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales-pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extra fiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios constitucionales que rigen la potestad tributaria”*.

La constitución política de Chile establece algunas orientaciones. El bien común (Artículo 1 inciso 3°), el derecho a la vida (19 N° 1) y el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación (19 N° 8), por nombrar solo algunas, las que serían suficientes para que el Estado utilice esta herramienta económica sin reparación alguna más que respetar la misma constitución y las leyes.

¹² Bravo Cucci, Jorge: “Los fines extra fiscales de los tributos”. En Rev. Pontificia Univ. Católica del Perú. Foro Jurídico.2014, p 239.

¹³ Tribunal constitucional del Perú. Expediente N° 06089-2006-PA /TC. Ha dicha sentencia hemos llegado por la obra ya citada del Profesor Bravo Cucci.

Ahora, como consecuencia de lo expuesto, tomamos una clara posición en cuanto a estimar que no existe impedimento normativo en el derecho interno, para establecer esta clase de tributos que, como herramientas capaces de uniformar conductas, resultarían apropiadas de aplicar.

Aquí la premisa a considerar es que, si es el Estado quien soporta e internaliza el daño ambiental, se traduce a que es la totalidad de los contribuyentes quienes se ven afectados por este daño por el uso o las externalidades que provoca el aprovechamiento de un bien nacional de uso público por unos pocos.

El profesor Marcelo Matus plantea en investigaciones recientes que: *“A propósito de la recomendación o posibilidad de incorporar tributos ambientales al Ordenamiento Jurídico Tributario, es necesario revisar si es posible reconocer jurídicamente la capacidad de alterar el ambiente como un beneficio o utilidad para un agente en concreto (como una manifestación de riqueza), esto es, entender que la actividad reveladora de alterar negativamente el ambiente (en nuestra hipótesis: el hecho gravado ambiental) es una circunstancia reveladora de riqueza, beneficio o utilidad que pueda considerarse a su vez una manifestación de la capacidad para contribuir. Si esto es así, se aportaría un antecedente más para legitimar la aplicación de tributos ambientales en Chile, contribuyendo de esta manera a un sistema tributario más justo, donde junto con recaudar, se incentivaría un comportamiento de la sociedad más respetuoso con el ambiente y, con ello, se contribuiría a la salud pública y la*

calidad de vida, no sólo de la comunidad existente, sino también, de generaciones futuras”

La regulación del recurso hídrico no es ajena a esta realidad y ya se ha intentado a través del establecimiento de tributos uniformar conductas en diversos sentidos. Es así que el establecimiento de una patente por no uso de las aguas es la herramienta económica que actualmente encontramos presente en la normativa de aguas. Lo extraño es que el hecho gravado establecido y la finalidad de este tributo es la utilización efectiva del recurso y no el resguardo del mismo, situación y mecanismo anómalo y que no se condice con la actual realidad material del recurso natural, como podremos constatar en las siguientes páginas.

2. Caracterización tributaria del Derecho de Aprovechamiento de las Aguas en Chile

2.1 Origen y finalidad

En el Diario Oficial de 16 de junio de 2005, se publicó la Ley N° 20.017, modificada posteriormente por la Ley N° 20.099, publicada en el Diario Oficial de 15 de mayo de 2006, la cual incorporó una serie de modificaciones al Código de Aguas. Dicha Ley, a través del N° 16 de su artículo 1°, incorporó al citado código, entre otros, los artículos 129 bis 4 y siguientes , 129 bis 20, 129 bis 21 y un artículo 2° transitorio, los cuales establecen el tratamiento tributario

del pago de patentes por la no utilización de las aguas y la recuperación de dichos pagos a través de su imputación en contra de determinadas obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes, de acuerdo con las normas de la Ley de impuesto a la Renta (en adelante LIR)¹⁴ y de otros textos legales¹⁵. Dicha ley viene en establecer un sistema de pago de patentes (impuesto) por el no uso de las aguas. Así es como actualmente lo gravado, aquella hipótesis que da nacimiento a la obligación de pago, es la no utilización.

La patente por no uso tiene una data de ya más de 10 años, y actualmente viene a contradecir la lógica que gobierna a los recursos naturales. Por ejemplo, un ciudadano o contribuyente que utilice desmesuradamente el agua y/o utilice el recurso de manera inapropiada, no encontrará más sanción que la que el afectado, eventualmente el Estado, busque mediante las acciones ordinarias que entrega el Derecho¹⁶ y, además, esta utilización de las aguas lo deja fuera del hecho gravado “No utilización de aguas”, por lo que no existiría una real sanción por la no utilización.

La finalidad por la que se establece este sistema de patentes está orientada al uso efectivo de las mismas. De hecho, en las primeras discusiones del proyecto de ley se estimaba que el no uso de las aguas pugnaba con la

¹⁴ Decreto Ley N° 824 sobre Impuesto a la Renta, Chile.

¹⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, Circular Número 63, (Chile, del 23 de noviembre de 2009).

¹⁶ Tisné Niemann, Jorge Bertrand, “Los intereses comprometidos en el daño ambiental: comentario al nuevo procedimiento por daño ambiental de la ley n° 20.600”. *Revista de Derecho (Coquimbo)*, 21(1),323351.

<https://dx.doi.org/10.4067/s0718-97532014000100010> .2014.

naturaleza del acto administrativo por el cual se entregaba la concesión de las mismas.¹⁷

El motivo de este mecanismo podemos conocerlo a través del estudio y lectura de aquellos autores que han recurrido a la historia de la ley y por ende al contexto de su establecimiento , así y en palabras de Valenzuela, hoy podemos afirmar que *“El objetivo central que definió el Gobierno de Chile respecto de las aguas, en 1992, fue obligar a devolver los DAA sin uso efectivo que se otorgaron con el sistema impuesto en 1981, ya que los derechos entregados antes de esta fecha estaban —supuestamente— en uso, puesto que la merced de agua, como se denominaba al DAA¹⁸ antes de 1981, pasaba a ser una merced definitiva solo cuando estaban constituidas las obras (Peña, 2003). La idea inicial del Gobierno era caducar los DAA después de un período sin uso (Aylwin, 1992) —un instrumento administrativo del tipo mando y control—, pero fue imposible de implementar ya que no concitaba consenso, ni en los sectores usuarios ni en el Parlamento; incluso “Hubo un importante debate en el interior del Gobierno” (Lagos, 1997 citado por Comisión Especial sobre Régimen Jurídico de las Aguas, 1997). Esto llevó a que se originara otra idea (Comisión Especial sobre Régimen Jurídico de las Aguas, 1997): cobrar por los derechos*

¹⁷ Historia de la ley 20.017, sesión de sala cámara de diputados, 1997, sesión 67.

¹⁸ Derecho de aprovechamiento de las aguas.

*que no se utilizaran —instrumento económico—; un sistema especial que logró consensuarse después de 13 años de discusión en el Parlamento “.*¹⁹

Las discusiones y la larga espera del acuerdo que comenta Valenzuela dejan entrever aquellos motivos que fueron motor a la hora de legislar y establecer este mecanismo económico; a nuestro entender y opinión: evitar la especulación e incentivar el uso efectivo del recurso. Lo anterior por la tensión entre la disponibilidad material y la disponibilidad jurídica del recurso.

Lo anterior no es un comentario antojadizo, por cuanto la tendencia mundial es la siempre creciente demanda de agua para una cantidad cada vez mayor de objetivos sociales, económicos y ambientales. Estas demandas crecientes y en proceso de continuo aumento han hecho que los recursos sean relativamente más escasos, lo que ha elevado el valor económico del agua, intensificando los niveles de competencia y de conflicto entre los diferentes consumidores, y magnificado los impactos ambientales del uso del agua. Las dinámicas de estas diferentes variables – creciente escasez, valor económico, conflicto a impacto ambiental- se refuerzan unas a otras y han conducido a un círculo vicioso en muchas partes del mundo.²⁰

¹⁹ Valenzuela Jensen, Christian: “Efectos de la aplicación de la patente por no utilización de los derechos de aprovechamiento de aguas”. Universidad de Chile. Disponible: <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/112365/Valenzuela%20C.%202011%20-%20Memoria%20de%20T%C3%ADtulo.pdf?sequence=1>, consultado el 8 de febrero de 2017.

²⁰ Bauer J, Carl: “Canto de Sirenas, el modelo de aguas chileno como modelo para reformas internacionales” 2015, Edición el Desconcierto, título V.

Karl Bauer, en su libro “Canto de Sirena”, indica cómo el mundo académico y organismos internacionales denominan la actual situación respecto del agua como “La crisis del agua”. El autor indica como ejemplo que el Consejo Mundial del Agua de refiere a “Una crisis crónica y perniciosa en los recursos hídricos del mundo” (Cosgrove y Rijsberman, 2000: prefacio); la Global Water Partnership se refiere a “Una crisis inminente del agua” (Global Water Partnership, 2000^a:11) y el título del libro editado por Peter Gleick, “Agua en Crisis”, habla por sí mismo, así como ya lo evidenció Bauer, es claro que la realidad del recurso es bastante poco auspiciosa.

Cuando hablamos de escasez, no solo debemos imaginarnos la ausencia del recurso, puesto que pensar así es olvidar que la presencia es necesaria para un fin determinado. Ya sea la existencia biológica o el uso para otros fines, el agua debe tener una aptitud necesaria para el uso al cual se le está asignado porque es claro que la contaminación y calidad de las mismas son focos de alerta y generadores de escasez.

El sistema chileno- al que nos referiremos más adelante- descansa es parámetros distintos y lejanos a la protección de la cantidad, calidad y oportunidad del uso. El sistema responde a la trazabilidad de un bien de consumo, dentro de una economía de libre mercado, en donde su uso, está amparado por la concesión que el Estado realiza al interesado en aprovechar esta agua, interesado que, una vez en propiedad, cuenta con acérrima

protección del mismo, no importando su uso, no importando el estado del bien entregado.

La Corte Suprema de Justicia de Chile, pronunciándose sobre el punto, ha establecido algunas premisas rectoras del sistema que es necesario tener siempre en consideración y que, como se podrá ver, son consecuencias lógicas del sistema de Dominio chileno. *En el proceso “Jara Valenzuela con DGA” la Corte ha manifestado que...” Aun cuando no utilice la totalidad del caudal de su dominio, el titular del derecho de aprovechamiento sigue siendo dueño del mismo y, por lo tanto, la autoridad correspondiente está impedida de superponer otro derecho de la idéntica naturaleza sobre la parte no utilizada del recurso hídrico.*

Esto podría traducirse en que, aun si no se emplean las aguas, ninguna otra persona distinta del titular del derecho de aprovechamiento respectivo podría hacerlo, situación anómala y jurídicamente inaceptable, si se considera que el agua constituye un elemento vital para la subsistencia.

De allí es que, si lo natural y obvio es que los derechos de aprovechamiento de aguas se soliciten y obtengan por quien realmente necesite de dicho elemento, el hecho que el titular de tales derechos no los use o los aproveche en muy menor medida, de lo cual será indiciario el no tener obras de captación, dará pábulo al pago de una patente que lo grave.²¹”

²¹ Corte Suprema, 18 de noviembre de 2013. Rol No 7931-2012. Pago de patente por no uso de aguas subterráneas.

De las distintas sentencias relacionadas con la patente por no uso de las aguas y el sistema de dominio de las mismas que he podido tener a la vista, la transcrita llama nuestra atención en relación a la manifestación absoluta de dominio – soy consciente de la redundancia-. Me explico, como también lo explica la sentencia, estamos frente a un vital elemento, tan vital que es lo que sostiene y da vida a gran parte de los organismos biológicos. Ahora, no obstante, esto, la protección a quien se le haya otorgado un derecho de aprovechamiento es a todo evento, aun cuando la utilización del mismo, y, es más, aun cuando la necesidad de utilización del mismo no exista.

Lo anterior es para mí una prueba más – lejana a lo tributario- de cómo el sistema en su totalidad descansa en un razonamiento alejado de la protección, alejado del hombre y sus intereses biológicos y mucho más cercano a los fines económicos.

Ahora, y volviendo al eje central de esta tesis, sorprende el establecimiento de un sistema como el pago de patente por no uso, toda vez que si revisamos la experiencia mundial, podremos encontrar que la posición chilena es peculiar y prácticamente única a nivel de hecho gravado,²² más aún cuando

²² Según Valenzuela “En el Derecho comparado, el cobro de una “patente por no utilización del agua” es peculiar por cuanto supone un enfoque radicalmente distinto al “cobro por la utilización (o tenencia) del agua” que predomina en países desarrollados (Barde y Braathen, 2002) y en desarrollo (Jouravlev, 2000) cuando existen cobros. De esta forma, la patente por no utilización chilena es una excepción a la regla de cobros asociados a aguas continentales naturales (no potables ni tratadas), lo que la hace un interesante elemento de análisis.” Ob.Cit. Supra.

la ley contempla como requisitos para la aplicación de este tributo el no uso de las aguas, acompañado de una condición necesaria para su nacimiento; cual es, la “no construcción de obras de captación”.

Si bien para algunos autores, y en específico para el Profesor Alejandro Vergara Blanco “Lo que la ley sanciona o grava, en sentido estricto, es la no construcción de las obras de aprovechamiento, más que el no uso de las aguas propiamente tal”, entendemos que dichas construcciones son otra forma de sustraerse del hecho gravado, mas no en la generalidad de los casos y solo respecto de aquellos derechos consuntivos de ejercicio permanente, toda vez que respecto de aquellos derechos de ejercicio eventual solo se afectarán en la medida de su no uso y aún ante la aprensión hecha, estimamos que no se condice la lógica imperante en la patente por no utilización de las aguas con la escasez del recurso en la actualidad.²³

Como ya hemos señalado, curioso resulta, no obstante, la antigüedad de la discusión en cuanto al riesgo en la cantidad y calidad de las aguas, la aprobación de este sistema impositivo en el año 2005, periodo en que la discusión en torno a la protección de los recursos hídricos se encontraba en plenitud.

²³ Vergara Blanco, Alejandro; Rivera Bravo, Daniela: “Patente por no uso de aguas. Aplicación práctica y conflictos interpretativos”. Disponible: <http://decs.pjud.cl/index.php/informes-academicos/64-informes-academicos-aguas/404-patente-por-no-uso-de-aguas>. Consultado el 10 de febrero 2016.

Por lo planteado y en relación a las motivaciones en torno al establecimiento de este instrumento en la forma que lo presentaremos, el Señor Valenzuela Jansen, tomando como referencia las actas de las comisiones de hacienda y obras públicas del Senado, plantea una importante conclusión, la cual compartimos y cuyo tenor es el siguiente: *“Para el Gobierno la proposición de pago, por el solo hecho de ser titular de un derecho de agua, era sumamente atractiva para el desarrollo futuro de los recursos hídricos del país. Esta era una iniciativa que se venía estudiando hace tiempo ya en la DGA. Además, en el paso existieron esfuerzos fallidos en este sentido- como la idea original del código del aguas de 1981, en el cual se contemplaba un impuesto al derecho de agua (separado de la tierra)-; sin embargo, ella presentaba dificultades significativas lo que explica su no concreción hasta la fecha. En este sentido, para el gobierno era imprescindible tener presente algunos elementos que dificultan la implementación de esta medida... En conclusión, para el Gobierno las iniciativas de patente por la no utilización de los derechos de agua y el cobro por la tenencia de estos derechos eran instrumentos compatibles y complementarios, no obstante que sus objetivos, urgencias y plazos de concreción eran muy diferentes. En efecto, la patente por la no utilización es de urgente y relativamente sencilla implementación y pretende corregir la distorsión introducida por el código de aguas de 1981 en la constitución originaria de derechos y , por el contrario, el cobro por la tenencia es una iniciativa a largo plazo, de muy compleja definición y busca a través de la explicitación del valor*

*económico del recurso hídrico, mejorar su eficiencia de uso, pero no responde al objetivo central que se está tratando de resolver con la reforma”.*²⁴

2.2. Estructura jurídico-tributaria de la patente por no uso de las aguas

La utilización de impuestos ambientales no es una herramienta nueva y existe múltiple doctrina y estudios que abordan – en general- dicha posibilidad.

Una de las ambiciones de este estudio es determinar las características tributarias del sistema implementado en Chile respecto al pago por no utilización de las aguas y así, una vez conocida su estructura poder concluir cómo no es adecuada en miras a un fin proteccionista del recurso.

En cuanto a la clasificación de tributos y para los estudiosos del Derecho Tributario, el determinar cuándo estamos en presencia de uno u otro tributo es una cuestión técnica no siempre alejada de mucha dificultad.

En el presente estudio y de acuerdo a la clasificación tradicional de los tributos que distingue entre tasas, impuestos y contribuciones, entendemos que estamos en presencia de un impuesto. Esto por cuanto la afectación y recaudación no está causalizada a un fin determinado, ni servicio público ni obra pública determinada; lo que hace huir a la patente por no uso al contenido de una tasa y claramente de una contribución.

²⁴ <http://www.derechoalagua.cl/wp-content/uploads/2013/09/La-patente-por-la-no-utilizacion-de-las-aguas-en-Chile-Valenzuela.pdf>. Consultado el 8 de mayo de 2017.

Y siendo uno de nuestros objetivos determinar el carácter tributario de la patente, las características que hacen evidente que estemos en presencia de un tributo es que encontraremos en su establecimiento los elementos básicos que dan sustento al nacimiento de la obligación tributaria, en términos tales que podamos identificar claramente el hecho gravado, el devengo, tasa y el sujeto obligado.

Una pregunta lógica, y que es necesario realizar, dice relación al minuto en que agregamos el adjetivo “ambiental” al impuesto.²⁵ Algunos han entendido que el carácter ambiental del tributo está determinado por la finalidad recaudatoria del mismo, más que por el fin extrafiscal perseguido, mientras que otros buscarán el fundamento en el fin parafiscal del impuesto.

Nosotros entendemos que el carácter ambiental o ecológico del impuesto está dado por el fin proteccionista del ambiente y no por la finalidad de los impuestos recaudados²⁶.

Si bien en esta clase de impuestos – ambientales- encontramos manifestaciones de capacidad económica y que, por tanto, el impuesto descansa en la doctrina tradicional, no es menos cierto en dicho planteamiento hay que recurrir a

²⁵ Puede consultar: Faundez Ugalde, Antonio; Timm do Valle, Mauricio Dalri:” Hacia una nueva normativa tributaria de protección del medio ambiente: la experiencia comparada en el derecho tributario brasileño”. Rev. Centro de estudios Tributarios, Univ. De Chile.2014.

²⁶ Esto no obstante que – como analizaremos en su oportunidad- los sistemas de tasas por uso de las aguas en algunas legislaciones tienen asignado de antemano y por ley los fines para los cuales se determinarán los ingresos obtenidos por la tasa. Esta situación, debemos aclarar, no es la que reviste de carácter ambiental al impuesto.

forzados ejemplos que hacen difícil – mas no imposible- acercar la patente por no uso de las aguas a dicho principio rector.

Por cuanto creemos que esta clase de impuestos descansa en un principio de ordenamiento, en donde el principio de capacidad económica, si bien estará presente, pudiese verse mínimamente lesionado u obligado a ceder frente al fin ambiental perseguido.

Lo aquí planteado hace que las críticas a la fiscalidad de esta herramienta económica entre en cuestionamiento. Como ya lo dijera el profesor Albiñala García Quintana, quien expuso que *“Es evidente que la capacidad económica no está presente en los llamados impuestos de ordenamiento socioeconómico o no financieros. Estos impuestos no se establecen para financiar los gastos públicos ni siquiera como fin secundario, antes, al contrario, en cuanto más eficaces son a sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público. Son exenciones coactivas al servicio de fines social o económicamente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por el camino de los impuestos en sentido estricto o técnico, esto es, de los que aportan recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los contribuyentes”*²⁷.

²⁷ García Quintana, Albiñala: “La Doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de Ordenamiento Socioeconómico” 1989.P61, citado por Molina Pedro Herrera. Disponible:
https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/297468/mod_resource/content/1/MOLINA%2C%20Pedro%20M.%20Herrera%20-%20DERECHO%20TRIBUTARIO%20AMBIENTAL.pdf

Si bien encontramos coherencia en lo planteado, no me apoyo totalmente en el planteamiento. Estimamos que los impuestos verdes –en este caso la patente por no uso- encuentra su fundamento tributario en la presencia, aún mínima, de capacidad económica, ya sea porque quien no usa no lo hace porque económicamente no requiere su uso para generar ingresos o riqueza y por ende se encuentra en situación de cumplir con la obligación originada en el no uso; y de no ser así, su circulación en el mercado debe ser in actum.

2.3. En cuanto al Hecho Gravado

Entendemos por hecho gravado como “El acto que al acaecer da nacimiento a la obligación tributaria” o como “hechos reveladores de capacidad contributiva”. Así, el hecho gravado por el Código de Aguas es la no utilización de las aguas, acompañado de la no construcción de las obras de captación de éstas. Luego, cabe preguntarnos, la no utilización de las aguas ¿revela capacidad contributiva? Encontraremos respuestas en todos sentidos, dependiendo de la idea que queramos defender y siendo uno de los argumentos de la aplicación de un tributo la existencia de riquezas o de capacidad contributiva, no es un tema que podamos pasar por alto sin al menos evidenciar dicha interrogante, totalmente interesante abordar en la continuación de este estudio y que, en lo pertinente, nos remitimos a lo ya planteado en párrafos anteriores.

2.4. Base imponible y tasa

Contamos con una legislación que distingue entre un criterio espacial y temporal, así, tenemos por un lado el sector o localidad y por otro lado la disponibilidad del recurso y uso.²⁸ Así, podemos ver que la ley distingue e intenta igualar la carga contributiva en atención a la especial singularidad del derecho asignado.

Según a lo establecido en los arts.129 bis 4 a 129 bis 21 del Código de Aguas, están afectos al pago de patente por no utilización total o parcial de las aguas, las siguientes categorías de derechos: a) Derechos de aprovechamiento no consuntivos de ejercicio permanente, para cuyo caso se contempla una base de cálculo que permite determinar el monto de la patente, de acuerdo al período de tiempo y la región del país en que se ubiquen los respectivos puntos de captación. b) Derechos de aprovechamiento consuntivos de ejercicio permanente, para los cuales se establece una base de cálculo del monto de la patente, distinguiendo el período de tiempo y la región del país en que se ubiquen las respectivas cuencas hidrográficas. c) Derechos de aprovechamiento de ejercicio eventual, los cuales pagarán un tercio del valor correspondiente a la patente de los derechos de ejercicio permanente.²⁹

²⁸ Para clarificar este punto ver artículos N° 29 bis 4 siguientes del Código de Aguas chileno.

²⁹ Vergara Blanco, Alejandro: "Patente por no uso de aguas. Aplicación práctica y conflictos interpretativos". P 2,3. Disponible en : www.derechoygestionaguas.cl ,consultado el 25 de diciembre de 2016.

2.5. El tiempo de “no uso” como factor de incremento en el impuesto a pagar

La ley contempla un aumento en el monto de impuesto a pagar cuando los años de no utilización sean superior a 5 años y se vuelve a incrementar cuando el periodo de no uso es superior a 10.

Así, para aquellos derechos no consuntivos cuyos puntos de captación se ubiquen entre las regiones Primera y Décima, con excepción de la provincia de Palena, una vez calculado el valor de la patente, si el periodo de no uso es superior a 5 e inferior a 10 deberá multiplicarse dicho valor por el factor 2. Mientras que si dicho periodo de no uso es superior a 10 años, el factor para calcular la patente deberá ser el 4.

2.6. Efectos tributarios del pago de la patente³⁰

Por su parte, el artículo 129 bis 20, establece los efectos tributarios de los pagos de las patentes señaladas, estableciendo que:

a) El valor de las patentes no se considerará como gasto tributario para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría de la LIR.

³⁰ En este punto debemos indicar al lector que se ha tomado como expresa referencia la circular 63 del año 2009 del servicio de impuestos internos.

- b) Sin perjuicio de lo anterior, a dicho monto no le será aplicable lo dispuesto en el artículo 21 de la misma Ley.
- c) Los titulares de derechos de aprovechamiento de aguas, podrán deducir del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley de Impuesto a la Renta, las cantidades mensuales que paguen por concepto de patentes en los años anteriores a aquél en que se inicie la utilización de las aguas.
- d) El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto fiscal de retención o recargo de declaración mensual y pago simultáneo que deba pagarse en la misma fecha.
- e) El saldo que aún quedare de la imputación señalada anteriormente, podrá imputarse a los mismos impuestos indefinidamente en los meses siguientes, hasta su total agotamiento, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del Decreto Ley N° 825, de 1974.

2.7. Exenciones al pago de la patente por no utilización de las aguas

La forma natural de quedar fuera de este mecanismo de tributación es la utilización de las aguas o, más acertadamente, la construcción de las obras de captación o restitución de las mismas. No obstante, esto, es necesario aclarar el sistema de exención que contempla la ley para este mecanismo.

En este sentido, las exenciones presentes en este sistema pueden ser clasificadas en dos grandes grupos; por un lado tendremos una exención general y otras exenciones particulares.³¹

Como ya hemos indicado, la exención general será aquella que es posible aplicar a toda clase de derecho, independiente de la naturaleza del mismo, y cuya exención estará dada por la construcción de las obras de captaciones o restitución – en caso de derechos no consuntivos- de las aguas.

Por otro lado, las exenciones particulares son aquellas que se establecen en consideración a ciertas y determinadas circunstancias y características, aplicables solo a ciertas y determinadas personas o situaciones, entre las que tenemos:

a) Exención en relación a las características del derecho, la zona geográfica y el caudal asignado. A modo de ejemplo. La ley contempla que estarán exentos del pago de patente aquellos derechos de aprovechamiento cuyos volúmenes medios por unidad de tiempo, expresados en el acto de constitución original, sean inferiores a 100 litros por segundo, en las Regiones Primera a Metropolitana, ambas inclusive, y a 500 litros por segundo en el resto de las Regiones.

³¹ Muñoz Escudero, Gonzalo: "Establecimiento del pago de una patente por la no utilización de las aguas (sobre las que recae un derecho de aprovechamiento)". 2011. En Vergara Blanco, Alejandro (dir.), *Código de Aguas Comentado* (Santiago, Abeledo Perrot) pp. 571-589.

- b) Exención que mira la persona del titular del Derecho. Así, aquellos derechos de ejercicio eventual que sean propiedad del Estado se encuentran exentos.
- c) Exención en cuanto a aspectos relativos a la libre competencia. En este sentido, están exentos los derechos administrados y distribuidos por una organización de usuarios en un área “*En la que no existan hechos, actos o convenciones que impidan, restrinjan o entorpezcan la libre competencia*” (art.129 bis 9 incisos 4, 5 y 6 del Código de Aguas).
- d) Exención en consideración a los acuerdos y medidas de distribución de las organizaciones de usuarios, están exceptuados los derechos que por decisión de dichas organizaciones estén sometidos al régimen de turno o reparto proporcional (art. 129 bis 9 inciso 3° C. de A).
- e) Exención en función de la actividad a que se destinan las aguas, están exentos los derechos que posean las empresas de servicios sanitarios y que se encuentren afectos a su respectiva concesión, hasta la fecha que deba comenzar a utilizarse el recurso, según su programa de desarrollo (art.129 bis 9 inciso 7 C. de A).³²

Lo que hemos presentado es el esquema general de la tributación del derecho de aprovechamiento de las aguas, en lo que se relaciona a su patente por no uso.

³² Vergara Blanco, Alejandro: “patente por no uso de aguas. Aplicación práctica y conflictos interpretativos”. Disponible en: www.derechoygestionaguas.cl , consultado el 25 de diciembre de 2016.

Como ya hemos manifestado, entendemos que estamos en presencia de un impuesto de ordenamiento en el cual debiese estar presente una clara finalidad ambiental, pero el sistema propuesto y vigente en la legislación chilena tiene en vista la efectividad en la utilización del recurso y evitar el acaparamiento del mismo en vista a proteger el mercado de las aguas.

Intentar encontrar presente el principio de capacidad contributiva en este sistema resulta, al menos, forzoso; no obstante que, si emprendemos dicho propósito, pudiéramos efectivamente encontrarlo, sin perjuicio que los resultados de dicho ejercicio pudieran resultar falaces. Podríamos entender que, el hecho de no realizar o ejecutar las obras de captación y no utilizar el recurso demuestran que no es necesario la generación de más riqueza o utilidades o ingresos, por cuanto la capacidad contributiva estaría dada por la innecesaria generación de utilidades.

2.8. Derecho a crédito contra otros impuestos

Como podemos apreciar nos encontramos en presencia de un impuesto que por sus particularidades lo hacen distinto a los mecanismos utilizados en otros países³³.

Dentro de las particularidades del impuesto en análisis nos encontramos frente a un impuesto que, además de devengarse por el no uso, está sujeto a opciones tributarias que no dejan de llamar la atención.

³³ Capítulo dos de esta tesis.

Si bien el pago realizado no será contabilizado como gasto, entendido como aquel desembolso necesario para generar utilidades, sí podrá ser utilizado como crédito contra otros impuestos a los que pudiese estar obligado el contribuyente.

Para estos efectos la ley plantea que deben cumplirse algunos requisitos para dicha imputación. A saber:

- a) Que sean o hayan sido titulares de los derechos de aprovechamiento de aguas respectivos al momento de generarse el derecho al crédito.
- b) Que se hayan pagado la patente por la no utilización de las aguas, respecto de los derechos de aprovechamiento de que fueren titulares.
- c) Que mantengan o hayan mantenido la titularidad de los derechos de aprovechamiento, con posterioridad al comienzo de la utilización de las aguas o haber dejado de estar afecto al pago de la referida patente por la misma causal.

La oportunidad en que se inicia la utilización de las aguas es la única circunstancia que permite establecer el monto que podrá ser imputado al pago de los pagos provisionales mensuales obligatorios o de los impuestos de retención o recargo, pues de acuerdo a lo establecido por el artículo 129 bis 21 del Código de Aguas, solo pueden imputarse a dichas obligaciones tributarias, todos los pagos efectuados durante los ocho o seis años anteriores a aquél en que se inicia la utilización de las aguas, según corresponda a derechos consuntivos y no consuntivos.

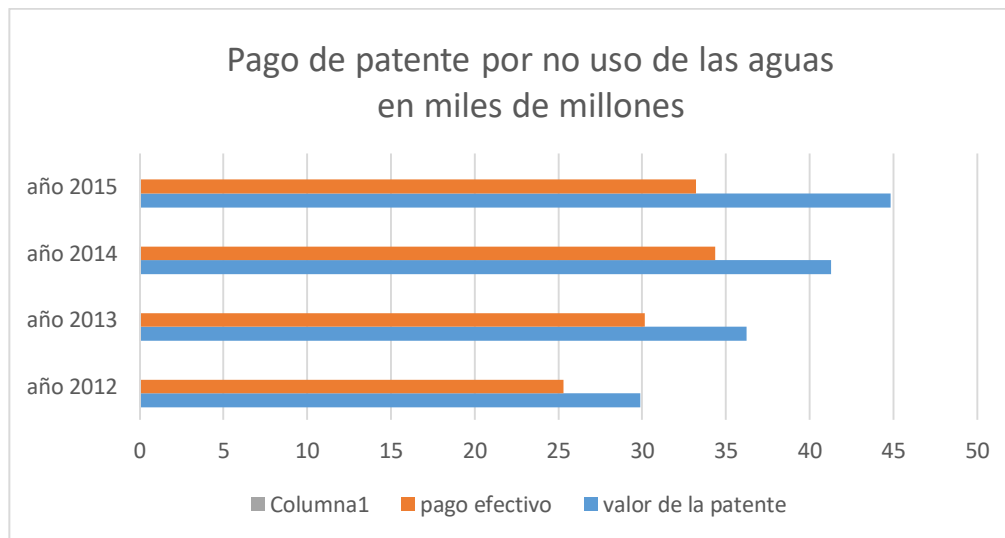
Para los efectos de su imputación, cada derecho de agua es independiente y/o único, y se perderá la franquicia en comento en la medida que su vencimiento y pago se encuentre fuera de los ocho y seis años en que puede ejercer o impetrar dicho beneficio, según se trate de derechos no consuntivos y consuntivos respectivamente, de acuerdo al artículo 129 bis 21.³⁴

3. Recaudación de la patente por no uso de las aguas

De acuerdo a cifras entregadas por Tesorería General de la República al año 2015, la patente en análisis recaudaba \$33.228 millones de pesos, cifra muy superior a los 11.571 que recaudaba para el año 2011 e incluso a los 29.000 recaudados en el año 2012. Esto no debe sorprendernos ni menos llevarnos a pensar que existe un menor uso de los derechos y por ende una mayor recaudación. Mas la causa que justifica dicho aumento está dada por la aplicación del factor contemplado en la ley al no utilizar las aguas entre los años 6 y 9 de no uso.

³⁴ Oficio N° 1917, de 27.07.2015, SII, Subdirección Normativa.

Figura 1: Pago de patente por no uso de las aguas en miles de millones



Fuente. Tesorería general de la República. Elaboración propia.³⁵

Las cifras indicadas son referenciales, por cuanto debemos poner atención en que la recaudación de dinero no es la finalidad de este instrumento, es más, si se cumpliera la real intención del legislador el monto a recaudar debiera ser cercano a cero.

En un escenario en donde el ciudadano contribuyente siempre intentara ordenar y bajar su carga impositiva nos encontramos frente a un sistema que – como muchos- tiene posibilidades de evadir el pago del impuesto, e incluso

³⁵Se puede consultar solo como orientación; <http://www.latercera.com/noticia/pago-patentes-no-uso-derechos-agua-se-triplico-los-ultimos-cinco-anos/>. Consultado el 15 de mayo de 2017.

enriquecerse a costa del mismo sistema en base a operaciones lejanas al fin del sistema establecido³⁶.

4. Conclusión.

Estamos en presencia de un mecanismo económico que tiene toda la estructura jurídica y dogmática de un impuesto, por cuanto lo inadecuado de la herramienta presentada no está dado por su estructura o por el mecanismo contemplado por el legislador para su operatividad.

A nuestro entender lo inadecuado de este impuesto parte desde sus fundamentos y finalidades para su establecimiento, toda vez que, como hemos indicado, descansa en la protección del sistema de mercado en el que se insertan los derechos de aprovechamiento de las aguas, por lo que se legisla y se crea un sistema que presume la abundancia del recurso, incentivando el uso para evitar el acaparamiento jurídico de los derechos y evitar la especulación. Finalidades poco legítimas en periodos en que el recurso es escaso y finito³⁷.

En la misma idea y ya en la operatividad del impuesto existen aún más mecanismos que incentivan el uso del recurso hídrico, sin importar que, en el

³⁶ Para mayor información ver “El estado como agencia de remates de derechos de aprovechamiento de aguas”. Escrito por el profesor Valenzuela Jensen en su tesis de pregrado, página 36. Disponible en línea en el repositorio de la Universidad de Chile.

³⁷ Benoit Marchetti, Daniel: “La protección de las aguas en el Derecho Chileno”. Disponible : <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/de924261-eeeb-4dd1-80ff-6f19cba858c7/8.pdf?MOD=AJPERES>. Consultado el 20 de abril de 2017.

momento que el contribuyente comience a utilizar las aguas, tendrá derecho a crédito por los montos pagados por concepto de patente por no uso contra otros impuestos al que podría estar obligado.

En suma y en consideración a lo escaso del recurso hídrico, es necesario legislar e instaurar un sistema que contribuya a reguardar el recurso y a internalizar los costes por utilización de un bien nacional de uso público.



CAPÍTULO III

TASAS POR UTILIZACIÓN DE LAS AGUAS

1. Tasas ambientales

En Derecho Tributario es habitual la clasificación de los Tributos en Tasas, Impuestos y Contribuciones, de esta manera la doctrina ha clasificado, caracterizado e indicado cuando estamos en presencia de uno u otra especie de tributo.³⁸

Nosotros escaparemos a la discusión que dice relación con la utilidad de la distinción tripartita realizada y la diferencia entre las tasas y el precio público. Sin embargo, la forma indicada en el primer párrafo de clasificar los tributos será nuestro punto de partida.³⁹

Empero, y no obstante que los autores consultados en general están contestes

³⁸ Así también lo ha expresado la Corte Constitucional de Colombia en sentencia c-594-10 “En el actual sistema fiscal colombiano, esta Corporación ha señalado que es posible identificar la existencia de por lo menos tres clases de tributos, a saber: Los impuestos, las tasas y las contribuciones. Estos aun cuando son fruto del desenvolvimiento de la potestad impositiva del Estado tienen características propias que los diferencian”. Disponible: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-594-10.htm>.

³⁹ No desconocemos la discusión, pero al no ser el eje central de esta tesis de magister hemos preferido no ahondar en el tema, toda vez que la extensión y finalidad de la misma escapan a las fronteras de nuestro planteamiento. Para más información ver ABUNDIO PEREZ, Manual de Código Tributario, Novena edición revisada y actualizada, 2013, Legal Publishing, pp 3-12.

con la clasificación expuesta – a excepción de profesor Abundio Pérez –, el contenido que otorgan a la especie de tributo “tasa” se aleja de lo que nosotros entendemos por tal, toda vez que suscriben su existencia a un servicio que el Estado otorga, ya sea de manera general o particular⁴⁰, no indicando la opción y relación de las “tasas” y el aprovechamiento de un bien de dominio público.

1.1. Definición

Nosotros definiremos las tasas como *aquel Tributo cuyo hecho gravado se vincula a un aprovechamiento del Dominio Público o a un servicio prestado con obligatoriedad por un ente público que no es desarrollado por el sector privado*.⁴¹ Así, la especie de tributo denominada Tasa, plantea dos hipótesis para delimitar su sede, siendo útil para nuestro trabajo la que dice relación con el uso de bienes de Dominio Público.

El profesor Abundio Pérez, siguiendo al profesor Bujanda, delimita el concepto de tasa de la siguiente manera; “La tasa debe ser pagada en aquellos supuestos en que la individualización o divisibilidad del servicio es posible. La tasa es una especie de tributo cuyo hecho imponible es la prestación de servicios o la realización de actividades que afectan o benefician a los sujetos pasivos”. Esta definición nos parece aún más clarificadora para los efectos de nuestro trabajo.

⁴⁰ Zavala, José Luis: “Manual de Derecho Tributario”. Editorial Jurídica Conosur. Santiago, 1998 p.11.

⁴¹Curso de Derecho Tributario, Inédito, Universidad de Concepción. 2013

Podemos apreciar que estamos en presencia de un tributo cuyo hecho gravado es la utilización de un bien público.

Importante es tener en consideración que, al momento de caracterizar las tasas por uso de las aguas, deberemos atender primero a las características del sistema regulatorio en donde se querrá instaurar el tributo, por cuanto para poder calificarlo como “tasa” deberemos necesariamente estar en presencia de un bien público⁴².

Delimitado el vocablo “tasa”, debemos fijarnos en el calificativo que lo circunscribe como un impuesto ambiental o “ecotasa”⁴³. Así entenderemos por tasas ambientales a aquellos tributos cuyos hechos gravados se originan con la utilización, uso o goce, de recursos naturales de dominio público.

2. Tasas por uso de las aguas

El instrumento económico que analizamos ya ha sido instaurado en otras legislaciones. Por cuanto no es ajeno al Derecho el establecimiento de estas formas de tributos.

Países como Colombia, Venezuela, Alemania y España, este último en determinadas comunidades, establecen un sistema en base a tasas por el uso del recurso.

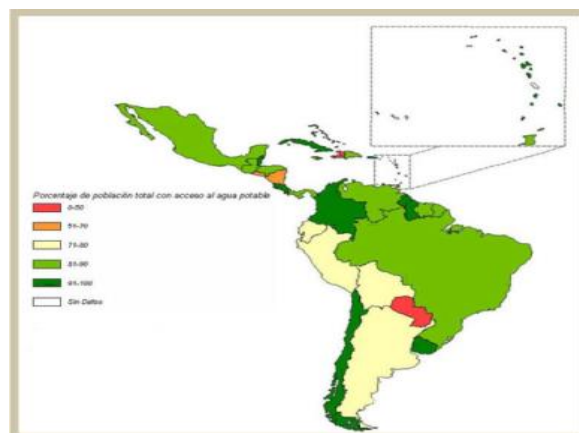
⁴²En Chile se entiende que el agua es un bien nacional de uso público. No obstante, como lo plantea el profesor Peñailillo, ello no siempre fue así.

⁴³ Informe Worldwatch, El estado del planeta, 1995.

Ahora, no existe en la doctrina chilena una mirada desde el Derecho a este instrumento económico, por tanto, a la luz de la legislación colombiana, particularmente el Código de Recursos Naturales y normas complementarias, y la normativa establecida en la comunidad autónoma española de Andalucía, presentaremos algunos puntos que nos ayudaran a estructurar dogmáticamente las tasas por utilización de las aguas.

De las experiencias extranjeras hemos decidido recoger más explícitamente la legislación colombiana, por cuanto existe una vinculación entre la normativa civil que fundamenta las aguas como un bien y porque la realidad del recurso hídrico es similar entre ambos países en lo que dice relación al acceso al recurso.

Figura 2 : *Población con acceso al agua potable en América Latina y El Caribe.*



Fuente: ILAC, 200

En otras latitudes, y no obstante que debemos reconocer que la legislación española en relación a impuestos ecológicos es poco avanzada, la comunidad autónoma de Andalucía pareciera ser la excepción. Así, en la actualidad mantienen vigente una tarifa de utilización de agua cuyo hecho gravado, sujeto obligado y devengo, es similar al sistema que proponemos en esta tesis.

Ambiciosa resulta la tarea de encontrar sistemas que reflejen de buena manera lo que aquí planteamos. Al menos desde la Ciencia Jurídica.

Con mayor éxito, al parecer, desde las ciencias económicas se ha abordado la oportunidad de estos instrumentos económicos, mas siempre en vista a analizar la eficacia del sistema y los efectos de la internalización de costos. Por cuanto, y siempre en vista al objetivo que hemos planteado al iniciar esta investigación, nos resulta suficiente la presentación de estos dos sistemas contrastándolos con la realidad de del sistema chileno.

2.1 Tasas por utilización de las aguas en Colombia

El decreto 2811 de 1974⁴⁴ señala que las aguas son de dominio público, inalienable e imprescriptible del Estado. Asimismo, se señala que las aguas de dominio público son de uso público y que el uso de las mismas se adquiere por concesión, permiso o por asociación.

⁴⁴ Disponible en: <http://www.iadb.org/research/legislacionindigena/leyn/docs/CO-Decreto-2811-74-Codigo-RRNN-.doc>. Consultado el 15-03-2017.

Desde la dictación del Código de Recursos Naturales de 1974 que la legislación colombiana contempla tasas por la utilización de las aguas. Dicho mecanismo económico funciona en dos áreas que es necesario mencionar: la tasa por utilización de las aguas y la tasa retributiva. En primer lugar, la tasa por uso de las aguas comienza gravando aquellas actividades lucrativas, así el artículo 159 del decreto 2811 del 18 de Diciembre de 1974, por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, planteaba en un principio que : *“La utilización de aguas con fines lucrativos por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el gobierno nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos acuíferos, entre ellos: a. Investigar e inventariar los recursos hídricos nacionales; b. Planear su utilización; c. Proyectar aprovechamientos de beneficio común; d. Proteger y desarrollar las cuencas hidrográficas, y e. Cubrir todos los costos directos de cada aprovechamiento.”* La cursiva es nuestra. En la actualidad, el artículo 43 de la ley 99 de 1993 que modifica el artículo 159 plantea que "La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos para los fines establecidos en el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente", así es el decreto 155 del 2004 el que reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 y establece el método de cálculo y las

disposiciones para su cobro y recaudo. Entre los aspectos más destacados del decreto se incluyen las siguientes disposiciones:

1. Deben pagar la tasa por utilización del agua todas aquellas personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas. (Artículo 3).
2. Las entidades competentes en el cobro de esta tasa son las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, las Autoridades de los Grandes Centros Urbanos y las que dicta el artículo 13 de la ley 768 de 2002. (Artículo 4).
3. El recaudo por el cobro de la tasa se destinará a la protección y recuperación del recurso hídrico, de conformidad con el respectivo Plan de Ordenamiento y Manejo de la Cuenca. (Artículo 18)⁴⁵

Las tasas retributivas planteadas por la legislación colombiana indican que la utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen estarán sujetas al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas que generan, esto según el artículo 42 de la ley 99 de 1993.

⁴⁵ Méndez Sayago, John Alexander y Méndez Sayago, Johanna Mildred: "Tasas Por utilización del agua *¿instrumento de asignación eficiente de agua o mecanismo de financiamiento de la gestión ambiental? Estudios Gerenciales*". (2010) (En línea) 26(115), 93-115. Disponible: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232010000200006&lng=en&tlng=es. Consultado el 8 de octubre de 2016.

Luego, al revisar la normativa constitucional tributaria de Colombia, debemos hacer presente que no encontramos norma alguna que consagre la no afectación de los tributos, cuestión que hace posible que, mediante ley, pueda establecerse un destino específico, en este caso ambiental, a lo recaudado por concepto de la utilización del agua o tasas retributivas.

2.1.1. Características generales del sistema colombiano

Del análisis de la legislación colombiana podemos mencionar, dentro de las características del sistema, las siguientes:

- Doble finalidad del tributo tasa en relación al agua; protector del recurso y recaudación con fin específico establecido por ley.
- Las entidades competentes para el cobro de la tasa son las corporaciones autónomas regionales, las corporaciones para el desarrollo sostenible, las autoridades de los grandes centros urbanos y las que dicta el artículo 13 de la ley 768 de 2002.⁴⁶
- Se calcula de acuerdo al precio de la tasa por el volumen de uso consuntivo de agua. La alícuota recibe el nombre de tarifa.
- Se aplican criterios regionales para efectos de determinar la tarifa. Así existe una tarifa mínima que se multiplica con el factor regional.

⁴⁶Ob.cit.Supra. p.17.

2.1.2 Esquema de la tasa por uso de las aguas a la luz de la estructura de un Tributo

2.1.2.1 En cuanto al hecho gravado

El hecho gravado por la ley colombiana es la *utilización de aguas*.

En relación al establecimiento de esta clase de tributos, en la relatoría de la causa C-449-15 de la Corte Constitucional de Colombia se refieren a su contenido y legalidad en los siguientes términos “... *En las tasas, la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal. El cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, o autorizar el uso de un bien de dominio público. La retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido. Los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio. Aun cuando el pago de las tasas resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado. El pago de estos tributos es, por lo general, proporcional, pero en ciertos casos*

*admite criterios distributivos (por ejemplo tarifas diferenciales...)*⁴⁷

2.1.2.2 En cuanto a la base imponible y la tasa (tarifa) a aplicar.

La base imponible está determinada por el uso consuntivo realizado por el detentador de la concesión de agua.

En la ecuación necesaria para determinar el monto a pagar confluyen varios conceptos que hacen que la carga impositiva se equipare de acuerdo a la realidad que viva cada concesionario en la relación con el recurso natural.

Para efectos de su cálculo, el artículo 12 del decreto 155 de 2004 establece el monto a pagar estableciendo una ecuación entre el producto del precio de la tasa por el volumen de uso consuntivo.

El precio de la tasa recibe el nombre de “Tarifa de la tasa por utilización de las aguas” y es el resultado de una Tarifa Mínima fijada por el Ministerio de Medio Ambiente y un factor regional.⁴⁸

2.1.2.2.1 Tarifa mínima⁴⁹

La tarifa mínima fue fijada inicialmente por el ministerio del medio ambiente vivienda y desarrollo territorial, teniendo en cuenta los costos sociales, ambientales y de recuperación del recurso hídrico, mediante resolución 240 del

⁴⁷ <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-449-15.htm>. Consultado el 15 de marzo de 2017.

⁴⁸ John Alexander Méndez, pagina 97.

⁴⁹ Ob.Cit Supra.

2004 en \$05/m³, la cual es actualizada anualmente de acuerdo a IPC (Índice de Precios al Consumidor).

2.1.2.2.2 Factor Regional⁵⁰

El cálculo de este factor es realizado por la autoridad ambiental competente para cada unidad hidrológica de análisis y tiene en cuenta para su cálculo:

- a) Escasez del recurso
- b) Costos de inversión para la recuperación del recurso
- c) Condiciones socioeconómicas de la población.

2.2 Tarifa de utilización del agua en la Comunidad Autónoma de Andalucía, España

La legislación que regula dicho tributo es la ley de aguas – Real Decreto Legislativo 1/2001 de 20 de Julio-, la ley 62/2003 la ley 11/2005 de 22 de junio. Junto a sus respectivos reglamentos.

En nuestro análisis hemos debido estudiar la ley 4/2010 de aguas de la Comunidad autónoma de Andalucía de 8 de junio de 2010 en sus artículos 100, 101,102 y 105, respectivamente, en concordancia con la ley de aguas españolas.

⁵⁰ Ídem. Se utilizan variables cuantitativas de índices de escasez, costos de inversión y el índice de necesidades básicas insatisfechas del municipio donde funciona el usuario del agua.

La ley de aguas española en su título VI “Del régimen económico y financiero de la utilización del dominio público hidráulico” establece que la ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes del dominio público hidráulico incluidos, devengarán a favor del Organismo de Cuenca Competente una tasa denominada canon de utilización de bienes del dominio público hidráulico, destinada a la protección y mejora de dicho dominio. Los concesionarios de aguas estarán exentos del pago del canon por la ocupación o utilización de los terrenos de dominio público necesarios para llevar a cabo la concesión.⁵¹

2.2.1 Características generales del sistema en Andalucía

- a. Regulación del recurso a nivel de Comunidad Autónoma con integración de las normas del Estado Regional.
- b. Dos manifestaciones del hecho gravado, se grava la disponibilidad del recurso, así como también el aprovechamiento del mismo.
- c. Destinación del impuesto determinada por ley. Recursos recaudados van a compensación de los costes en inversión de obras hidráulicas y a proteger y mejorar dicho dominio.
- d. Sujeto obligado al pago es la persona natural o jurídica titulares de derecho al uso del agua que utilicen las obras hidráulicas específicas.
- e. En cuanto a la determinación de la cuota a pagar se utilizará como

⁵¹ Artículo 112 del Real Decreto Legislativo N° 1/2001.

referencia los valores que se asignen a los gastos de funcionamiento y conservación de obras hidráulicas, gastos de administración y un porcentaje de las inversiones realizadas por la administración pública.

2.2.2 Observación para el lector investigador

El atento lector-investigador podrá advertir que el sistema que hemos presentado, en lo pertinente, toma distancia del sistema colombiano ya expuesto, no obstante que la legislación del Estado autónomo andaluz español plantea la posibilidad de establecer estas tarifas/tasas por uso y que, por ejemplo, la comunidad autónoma de Andalucía toma dicha posibilidad, podemos ver que la finalidad del establecimiento de la tasa es distante a la finalidad ambiental latente en el establecimiento de la tasas por uso en Colombia. No obstante, esto, nos parece importante el poder tomar aquella parte que dice relación con el establecimiento del tributo en base a la disponibilidad del recurso y el uso del mismo, independiente del fin asignado a la recaudación del impuesto indicado, que en este caso dice relación con el mantenimiento de las obras hidráulicas más que con la conservación del recurso hídrico.

Si bien algunos han manifestado que España está muy lejana a la aplicación de estas especies de tributos ⁵² por la influencia del mundo de los regantes, se han intentado introducir estos mecanismos con una determinante

⁵² ¿Quién debe proporcionar el derecho al uso de agua? ¿El Estado o el mercado? disponible www.acuademia.com. Consultado el 15 de junio de 2017.

finalidad ambiental. En este punto creemos que más allá de la finalidad de la recaudación del impuesto, vamos en pos de valorar el gravamen que se impone a la utilización del recurso.

2.2.3 Ingresos por uso de las aguas en Andalucía

El órgano recaudador de dichos ingresos es la consejería de medio ambiente y ordenación territorial. Así las cosas, esta entidad se encarga de recaudar aquellos tributos que dicen relación con la utilización de las aguas.

La legislación andaluza distingue entre distintas clases de usuarios, entre ellos el usuario agrícola, el usuario doméstico y el usuario industrial pagarán por el uso del recurso hídrico algunos de los siguientes tributos:

- a. Canon de servicios generales: Este impuesto se genera, en términos de la misma administración de Andalucía, en la realización de actividades y la prestación de servicios de administración general de la Administración Pública, que afecten directa o indirectamente a la conservación y explotación de las obras hidráulicas, así como a los diferentes usos y aprovechamientos de aguas subterráneas y superficiales.
- b. Tarifa por utilización de las aguas: Esta tasa se genera por la disponibilidad o aprovechamiento de caudales de agua para regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o uso e instalaciones de cualquier tipo que resulten beneficiados o mejorados.
- c. Canon de regulación: Este tributo va en directa relación con la obra

material, mas no con el aprovechamiento de las aguas. Así el hecho generador de este tributo es la disponibilidad o utilización de los caudales de agua para regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o usos e instalaciones de cualquier tipo, que resulten beneficiados o mejorados por las obras hidráulicas.

d. Impuesto de vertidos en las aguas litorales: Se entiende por la administración andaluz que estamos en presencia de un impuesto ecológico que satisfacen aquellos quienes lleven a cabo vertidos al dominio público marítimo terrestre, con el fin de promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales.

En gran conclusión como ya hemos manifestado, el sistema andaluz a nuestro parecer descansa en la retribución de los costes por utilización de la infraestructura asociada al recurso hídrico, aun cuando podemos apreciar que establece un impuesto a los vertidos en las aguas litorales.⁵³

3. Referencias a los sistemas comentados

Obsérvese la conveniencia en establecer un sistema que descansa en algunos de los postulados que hemos realizado al exponer las características principales del sistema colombiano y español. No nos hemos querido permitir

⁵³ Consejería de agricultura, pesca y medio ambiente, junta de Andalucía. Disponible: <http://www.juntadeandalucia.es/organismos/agriculturapescayderosarrollorural.html>

extendernos a aquellos puntos que solo entregarían confusión, pues solo hemos utilizado y presentado aquello que es útil y medular para entender y comparar los sistemas.

3.1. Proximidades de los sistemas

En los sistemas presentados encontramos la presencia del pago en dinero asociado al recurso natural, ya sea por el uso, tenencia o disponibilidad de las aguas, cuestión totalmente distinta a lo que ocurre en Chile.

El impuesto originado tiene una afectación determinada, ya sea recuperar los costes por construcción o mantenimiento de la infraestructura hídrica, como es el caso de Andalucía, o con una finalidad ambiental clara, como en el caso de sistema colombiano, de cualquier manera, nos encontramos con una destinación – afectación- del impuesto recaudado.

En ambos sistemas podemos apreciar un distingo entre las distintas clases de usos de las aguas. Cuestión que también se aleja a la legislación chilena, al menos a la legislación vigente al momento de escribir esta tesis.

4. Las aguas en el marco regulatorio chileno

Las aguas tienen un régimen dual que oscila entre lo público y lo

privado⁵⁴. Nos encontramos frente a un recurso natural en donde intervienen directamente tres grandes actores: el Estado, la Sociedad y el Mercado. Cada uno de estos entes ejerce un rol frente al recurso, ya sea individual o conjuntamente. Un buen ejemplo es la administración de recurso entre privados -organizaciones de usuarios- y entes públicos –Dirección General de Aguas-. Por otro lado el mercado garantiza, al menos en teoría, la trazabilidad de los títulos de manera libre.⁵⁵

El artículo 5° del Código de Aguas señala que las aguas son bienes nacionales de uso público y que a los particulares se otorga el derecho de aprovechamiento de las mismas. Luego, en su carácter de bien nacional de uso Público, el derecho privado nacional acostumbra a indicar que estamos en presencia de un Dominio público fluvial y lacustre.⁵⁶

Como señala el profesor Peñailillo, “Con anterioridad a la vigencia de la ley 16.640 (reforma agraria) existían aguas que eran bienes nacionales de uso público y otras que pertenecían a los particulares, desde esa ley, actualmente derogada, todas las aguas son bienes nacionales de uso público”.

⁵⁴ Alcalde Silva, Jaime. “Derechos de aprovechamiento de aguas, su carácter de inmuebles por destinación”. Régimen jurídico de los parques nacionales como bienes nacionales de uso público. Imposibilidad de desafectar administrativamente las aguas que forman parte del ambiente protegido. Corte Suprema, sentencia de 27 de junio de 2012, rol N° 7423-2010. *Revista chilena de derecho privado*, (22), 299-313. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-80722014000100012>

⁵⁵ Vergara Blanco, Alejandro. “Modelo y Mercado de las Aguas en Chile: Elementos configuradores”. Disponible: <http://vergarablanco.cl/2015-modelo-mercado-derecho-aguas-chile-elementos-configuradores/>. Consultado el 3 de abril de 2017.

⁵⁶ Pañalillo Arévalo, Daniel. “Los bienes. La Propiedad y otros Derechos Reales”. edit. Jurídica de Chile. 4ª Edic. Santiago, 2007 p. 36.

La forma de utilizar y servirse – en palabras de Peñailillo- es mediante el derecho de aprovechamiento de las aguas, el que es calificado como un Derecho Real.

Existe un acto concesional, mediante el cual la administración concede a los particulares el derecho a usar las aguas. Dicho derecho puede ser concedido bajo ciertas y determinadas características, que dicen relación con el volumen y frecuencia de la utilización del recurso.

Así podemos encontrar derechos consuntivos, no consuntivos, de ejercicios eventuales, permanentes o transitorios. Características que, en lo particular, y como veremos más adelante, debiesen ser consideradas al momento de establecer estas patentes de uso.

4.1. Características del Derecho de Aprovechamiento de las Aguas en Chile ⁵⁷

- Estamos en presencia de un Derecho Real. Dentro de sus particularidades es necesario dejar en evidencia el doble carácter que existe respecto del dominio de las aguas. Por una parte, existirá el Derecho de Dominio del cual es titular el Estado, el cual se desprende de las facultades inherentes al mismo, otorgando el derecho uso y goce a los particulares mediante el otorgamiento del Derecho Real de aprovechamiento de las aguas.

⁵⁷ Ugarte Araya, Paula. “Derecho de Aprovechamiento de Aguas. Análisis Histórico Extensión y Alcance en la legislación vigente”. Tesis de Grado, Universidad de Chile, septiembre 2003.

- Es un derecho mueble por naturaleza, pudiendo ser inmueble por destinación.
- Es un bien de libre disposición.
- Amparado por acciones protectoras como el amparo judicial de las aguas, acción de protección constitucional y acciones posesorias.
- Susceptible de clasificación de acuerdo a la forma de uso concedido.

5. Tensiones entre los sistemas extranjeros presentados y la legislación chilena

Al conocer los sistemas presentados y los puntos de encuentros, podemos concluir que la primera y principal tensión para establecer un sistema en base a tasas en Chile está dada por nuestras normas constitucionales. Así, principios como el de no afectación de los tributos paralizaría con fuerza la idea de establecer una tasa por uso de las aguas cuyo ingreso en arcas fiscales tuviese una afectación-destinación medio ambiental. No obstante, nada impediría el establecimiento de esta tasa y que los recursos recaudados por la misma pasen al erario general de la nación y que la utilización de los dineros recaudados sean asignado de acuerdo al mecanismo tradicional presupuestario, por ejemplo.

En esta parte de nuestra investigación presentaremos un esquema general del sistema en base a tasas y las consideraciones a nivel Constitucional que son necesario tener presentes.

6. Posibilidad de establecer tasas por el uso de las aguas en Chile

Como ya indicamos en el punto número uno de este trabajo, el sistema impositivo chileno, en cuanto al Derecho de Aprovechamiento de Aguas, plantea que existirá una patente por la no utilización de las aguas. En sentido natural y obvio el concepto patente se refiere a una autorización, en este caso para no utilizar las aguas. La lógica imperante al momento de establecerse el Código de Aguas contrasta con la actual realidad en torno al recurso hídrico y así, al parecer para el legislador del 2005 la lógica no lo llevaba a proteger el agua, sino que, a incentivar su uso, no importando en qué, para qué ni cómo se utilizaría, solo importando al parecer que los títulos de derechos de aguas circularan eficientemente y evitar la especulación.

En la actualidad, los esfuerzos de la humanidad están enfocados a la protección y resguardo del agua⁵⁸ y a una utilización racional del recurso. Así las tasas comentadas aparecen como mecanismos económicos tributarios idóneos, no

⁵⁸ Delegación Presidencial para los Recursos Hídricos, Ministerio del Interior y Seguridad Pública: "Política Nacional para los Recursos Hídricos". Enero 2015.

obstante, es necesario ver si se ajustan al marco constitucional y a la teoría tributaria general.

6.1. Tasas y marco Constitucional Chileno⁵⁹

"La Constitución asegura a todas las personas: 20. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. En ningún caso la Ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. 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. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo".

En doctrina se suele distinguir⁶⁰ entre principios formales y materiales. En ese distingo se suele incluir en los primeros el de legalidad y en los segundos

⁵⁹ Hacemos moción que dejamos fuera de mencionar el debido proceso tributario como garantía constitucional y no confiscatoriedad.

⁶⁰ Masbernat Muñoz, Patricio. "El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del tribunal constitucional. *Revista de derecho (Coquimbo)*, 19(1), 129-196. 2012 <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-97532012000100005>. P 1.

la no confiscatoriedad, igualdad frente a los tributos y el principio de capacidad económica.

6.1.1. Reserva del tributo

Esto relacionado con el principio *nullum tributum sine lege*. Una reforma al sistema impositivo de las aguas solo podría nacer en el ejecutivo. Esto en virtud de la reserva legal del establecimiento de los tributos y la exclusividad en la iniciativa de ley tributaria en manos del Presidente de la República.

En materia tributaria rige en Chile el principio de legalidad administrativa y el principio formal de reserva del acto legislativo para imponer, suprimir, modificar y condonar tributos, así como establecer o modificar exenciones.⁶¹

En relación a este punto es necesario mencionar que la instauración de tasas por el uso de las aguas fue una idea atractiva para el Ejecutivo, en el sentido de instaurar un pago por el solo hecho de ser titular de un derecho de agua, idea desechada en las discusiones parlamentarias, en donde se discutió en miras a las dificultades técnicas, materiales y por sobre todo, a nuestro entender, los costos asociados a dicha implementación.⁶²

⁶¹ CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, *Universidad de Concepción*, inédito. Material entregado a alumnos del pos título de derecho tributario, 2014, p.14.

⁶² Valenzuela, Christian: "La patente por no utilización de las aguas en Chile: Origen, diseño y primeras experiencias en su implementación". P.11. disponible: www.derechoalagua.cl . consultado el 23 de marzo del 2017.

6.1.2. Igualdad en materia tributaria

Al establecerse una tasa por el uso de las aguas, la manera de poder respetar la Constitución es tomar en especial consideración en el lugar geográfico en donde se utilizan las aguas, toda vez que el recurso hídrico no está presente en forma equitativa en nuestro país. Ahora, la opción podría ir por dos caminos, una tasa más alta en aquellos lugares donde el recurso es escaso o una tasa más alta en aquellos lugares donde el recurso es más abundante. En la primera opción estaríamos limitando la utilización en partes donde ya es difícil su utilización, mientras que en el segundo caso creemos que es más coherente la aplicación de la tasa en términos más altos, toda vez que, donde el recurso está en abundancia es donde debe resguardarse para futuras generaciones.

6.1.3. Generalidad en materia tributaria – capacidad económica.

Muy relacionado con el principio de igualdad, aunque debemos tener presente que este principio no trata la igualdad matemática, sino que la igualdad tributaria; está el concepto de capacidad contributiva.

Así *“La igualdad en materia impositiva significa que iguales capacidades contributivas, en las mismas condiciones, deben quedar sometidas a iguales obligaciones impositivas”*⁶³

⁶³ LUQUI, “Garantías constitucionales en materia impositiva”, (Edición 60° Aniversario 2002, Editorial. La Ley Revista Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002) pp. 34-38. p. 35.

Relacionado con el establecimiento de tasas por la utilización de las aguas o tasas compensatorias o retributivas, es necesario tener en consideración el lugar geográfico de utilización, la prioridad del uso, o la calidad del desecho arrojado.

6.1.4. No afectación⁶⁴

En cuanto a este principio, es necesario recordar que en derecho comparado hemos visto que, en Colombia al establecerse las tasas, los dineros recaudados van en directa ayuda y colaboración de fines ambientales. Para aplicar una afectación similar en Chile, aquello requeriría de una reforma constitucional.

En nuestra opinión, no debiese ser el camino a seguir, por cuanto el principio de no afectación de los tributos viene a resguardar el bien común y a las personas, por lo que constituye una obligación de revisar permanentemente las necesidades de las personas orientadas hacia el bien común.

La afectación sin más, puede vulnerar la lógica presente en todo impuesto, en cuanto al nacimiento del mismo, ya que éste debe estar acompañado de una legítima razón de existencia. Ahora, desapareciendo la

⁶⁴ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA. Artículo 19N°20: *“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.”*

razón o motivo se corren altos riesgos que el impuesto en cuestión se siga cobrando, aun careciendo de causa⁶⁵.

Así, es importante es mencionar que, en nuestra opinión, no es necesario que la recaudación del impuesto tenga un fin ambiental o una afectación determinada con anterioridad, ya que el fin ambiental deberá estar en el afán proteccionista del recurso hídrico y en pos del éxito del sistema la recaudación. En un abstracto ideal, debiese ser igual o muy cercana al cero.

7. Estructura tributaria de la tasa por uso del agua

7.1. Elementos de la tasa por utilización de las aguas como obligación tributaria.

No debemos olvidar que todo impuesto es una obligación. Para analizar la obligación tributaria el mejor método es examinar, limitándose a los puntos en que ella puede presentar características propias, los tres elementos que integran la obligación, esto es: (i) el vínculo o relación y su naturaleza jurídica; (ii) los sujetos de la relación, y (iii) el contenido u objeto de la relación.⁶⁶

Así, para nosotros, al igual que el profesor Massone, entenderemos que la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley (art.

⁶⁵ En igual sentido supra.

⁶⁶ *Massone Parodi, Pedro*, Principios de Derecho Tributario (2016), 4° edición, Tomo II, Capítulo IX Las relaciones tributarias. Legal Publishing.

18, inc. 1º, MCT-OEA/BID).⁶⁷ Esto es, la obligación que surge al acaecer el hecho gravado en la ley (cuestión que se analizará como fuente de la obligación tributaria).

7.2. Naturaleza de la obligación de pagar una tasa por uso de las aguas.

Como ya hemos señalado en párrafos anteriores, en Chile, la posibilidad de establecer esta clase de tributos solo está dada por la vía de la tramitación de un proyecto de ley, naciente en el ejecutivo. Y aun cuando suene redundante, la naturaleza jurídica de este tributo será siempre en el sentido de afirmar que estamos en presencia de una modalidad de ingreso público, constituido en una ley, que como mecanismo toma la estructura de una tasa (de acuerdo a la clasificación tradicional de los impuestos).

7.3. Obligaciones o deberes a contemplar en el establecimiento de la tasa por uso de las aguas.

La obligación que nace con el establecimiento de este tributo debemos manifestarlo desde dos puntos de vista:

- Desde el sujeto obligado: Dicho sujeto deberá cumplir con la obligación de declaración y pago del impuesto.

⁶⁷ Primer código tributario modelo para Latinoamérica.

En cuanto a la declaración del impuesto, este deberá declararse en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos, utilizando las facultades otorgadas por ley a dicho organismo.⁶⁸ Así, proponemos establecer un tributo de declaración trimestral. Es esta la opción que es recogida por la legislación colombiana.⁶⁹ En nuestro punto de vista entendemos positivo declarar de manera trimestral toda vez que no se colisionaría (más que solo 3 veces al año) con aquellas declaraciones mensuales como el Impuesto al Valor Agregado.

Es claro que la opción de cobrar un impuesto sugiere que determinadamente el Estado tenga la fuerza fiscalizadora para controlar que el pago sea íntegro y oportuno.

En esta idea, la determinación del volumen de agua que es la utilizada requerirá el establecimiento de medios tecnológicos idóneos para tales efectos.

Así las cosas, será necesario contar con un mecanismo tecnológico para efectuar tal medición. En el mercado existe variada oferta para poder instalar “medidores” o flujómetros, los que tiene por finalidad determinar cuál es la cantidad de agua que se ha utilizado o consumido.

Ahora, y en vista a que la adquisición de dicho instrumento puede traer consigo más de una dificultad a nivel de compras públicas o de percepción

⁶⁸ Una posibilidad es fijar normas e impartir instrucciones al respecto en virtud del artículo 6 letra A del Código Tributario.

⁶⁹ Para mayor información se puede consultar el FORMULARIO DE AUTODECLARACIÓN Y REGISTRO DE CONSUMO DE AGUA Y VERTIMIENTOS, disponible en: <http://www.cornare.gov.co/instrumentos-economicos/tasa-por-uso/Informes/Tasas-por-Uso-2013.pdf>. consultado el 13 de enero 2017.

ciudadana, proponemos un incentivo en donde el Estado asuma el costo de adquisición del mismo, dejando en manos de los particulares la elección del producto, de acuerdo a la mecánica que a continuación señalaremos.

El mecanismo para poder adquirir, instalar y llevar a cabo dicha medición puede contemplar que el costo de adquirir dicho dispositivo sea soportado por el Estado- como ya hemos señalado- de acuerdo al mecanismo de deducción de impuestos, en otras palabras, el desembolso realizado por el sujeto obligado para contar con el mecanismo tecnológico podrá ser descontado de algunos de los impuestos a los cuales está obligado dicho sujeto. Para esto será necesario establecer una norma transitoria.

- Desde el acreedor, Estado: El Estado, acreedor del tributo, deberá exigir el pago, pudiendo ejercer las facultades ya existentes para la determinación de impuestos en caso de divergencias o alteración de algunos de los medios tecnológicos instaurados para su determinación.⁷⁰

⁷⁰ Abogamos por un impuesto en el cual se permita las acciones de fiscalización contempladas por el código tributario a través de los medios especiales de fiscalización contemplados en dicho cuerpo normativo en su título IV párrafo 1° y siguientes. Aquí tenemos una diferencia en cuanto a la determinación actual del pago por no uso de las aguas, toda vez que la intervención del Servicio de Impuestos Internos es nula. El sistema funciona en base a las nóminas que la Dirección General de Aguas confecciona al efecto y envía inmediatamente al cobro a través de Tesorería general de la república. En esta parte de la investigación, al no ser lo planteado puntos a tratar en nuestra hipótesis de investigación e interrogantes a investigar, lo dejaremos para abordarlo en un estudio posterior.

7.4. Sujetos del impuesto

En este punto, nos remitiremos a lo ya señalado en el punto 1.2 en cuanto a las obligaciones que surgen respecto de los sujetos involucrados.

No obstante esto, recordaremos que encontraremos la presencia de un sujeto activo y un sujeto pasivo. El primero tomará ribetes de acreedor (al menos en nuestra propuesta) el que, y en palabras de Massone; *“En cuanto atañe en particular a los impuestos fiscales, el ente impositivo, esto es el Estado, tradicionalmente siempre ha ejercitado los correspondientes derechos y las correspondientes potestades directamente a través de su propio aparato ejecutivo; y en Chile lo hace, específicamente, a través del Ministerio de Hacienda y de los servicios dependientes del mismo, vale decir, el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas y el Servicio de Tesorerías”*

Ahora, y en cuanto al sujeto obligado al pago podemos encontrar distintas opciones, nosotros resumiremos como sujeto obligado al pago a los siguientes, de acuerdo a la norma que proponemos:

Norma propuesta: “Están obligadas al pago de la tasa por utilización del agua todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de un derecho de aprovechamiento de las aguas”.

8. Fuente de la obligación.

Fuentes de las obligaciones son los hechos de que proceden las causas que las generan. Una persona no puede quedar ligada a otra y verse compelida a realizar en su beneficio una determinada prestación que limita o coarta su libertad, sin una causa proporcionada a tan grave efecto.⁷¹

En ámbito del derecho tributario, es totalmente correcto decir que la única fuente de la obligación es la ley: sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inepta para crearla.⁷²

Para dar nacimiento a la obligación tributaria, para que la tasa por uso de las aguas tome forma es necesario que la ley, al plantear el tributo, cumpla con la estructura básica del mismo, estructura que pasaremos analizar y desglosar.

La media del impuesto estará dada e integrada por aquel hecho que da nacimiento a la obligación y el monto al que quedará sujeto al obligado por tipificar con el hecho gravado.

⁷¹ MEZA BARROS, Ramón, *Manual de Derecho Civil, De las Obligaciones*, EJCH, Santiago, 1963, p. 21. Citado por Pedro Massone en Ob. cit.

⁷² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, v. I, 1962, p. 333

8.1. Hecho imponible o hecho gravado en la tasa por uso de las aguas

Los hechos existen independientemente del ordenamiento jurídico, pero éste los incorpora en su ámbito, atribuyéndoles relevancia jurídica. En otras palabras, ni los hechos naturales, ni los actos sociales, tienen significado jurídico hasta el momento en que una norma los toma en consideración; al ser parte de una norma, el hecho seleccionado se transforma, se convierte en jurídico e ingresa en el mundo de la realidad jurídica.⁷³

En nuestro proyecto ingresamos y tomamos el *uso de las aguas* para darle relevancia jurídica, relevancia tributaria, en busca de aquellos efectos parafiscales que provocan el establecimiento de impuestos. Como hemos mencionado, buscamos resguardar el recurso y hacer que el uso del mismo sea más eficiente en su faz material.

Así las cosas, es necesario distinguir ahora entre hecho gravado e hipótesis tributaria o, en otras palabras, entre hecho tributario e hipótesis tributaria respectivamente. Lo anterior en vista a identificar y clarificar que al hablar de hipótesis tributaria estamos en presencia de aquella realidad que el hombre abstrae y normativiza en el mundo del derecho en contraposición a aquella situación jurídica que nace al acaecer la hipótesis, ya que es este escenario estamos en presencia del hecho gravado concretizado⁷⁴.

⁷³ De Castro y Bravo, Federico, *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949, p. 49.

⁷⁴ Ob.cit.supra.

Hipótesis tributaria propuesta: Utilización de las aguas.

Hecho gravado – hecho tributario: Uso efectivo de las aguas.

Si bien la distinción anterior es meramente académica, estimamos necesario recalcar la importancia de tener claridad en el distingo, toda vez que al tratarse de una prepuesta de lege ferenda, es oportuno delinear el camino a la concreción del tributo.

Para efectos de medir el uso de las aguas puede seguir utilizándose la medida de metros cúbicos por segundos.

Norma propuesta: “Dará lugar al cobro de esta tasa, la utilización del agua en virtud de un derecho de aprovechamiento por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas”.

8.2. Medida del Impuesto. Base imponible y tasa

Cuando nos referimos a la estructura de un impuesto, desde cuando definimos el mismo podemos afirmar que no solo la fijación del hecho imponible es el elemento que determina la estabilidad y concreción del mismo, sino también aquellos elementos decisivos para su monto. No obstante que el hecho tributario o hipótesis tributaria y la naturaleza del mismo son los puntos de partida.⁷⁵

⁷⁵ Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario (2016), 4° edición, Tomo II, Capítulo IX p 1. Las relaciones tributarias. Legal Publishing

Cuando utilizamos la locución “ medida del impuesto” estamos haciendo referencia aquellos elementos cuantitativos que, combinados, obligatoriamente darán origen a una obligación tributaria con cuño pecuniario.⁷⁶ Estos elementos no son otros que la base imponible y la tasa.

En nuestra tesis en particular, hemos tomado posición por proponer un impuesto que dependa del estado particular de los elementos del hecho gravado.⁷⁷ Por cuanto, y siguiendo a Massone, es necesario precisar los principios en base a los cuales se hará la valoración y, en específico, los factores a considerar para establecer la “base de cálculo” del impuesto.

8.2.1. Principios o factores a considerar en el cálculo del impuesto
¿Qué justifica un tributo variable? Podemos encontrar distintas respuestas.

Como ya hemos señalado, la realidad del recurso hídrico en cuanto a su disponibilidad material es disímil, dependiendo de cuál sea la parte del territorio chileno que queramos analizar. Pues claro está, la realidad no es la misma en el norte a la realidad en el sur del país.

Por cuanto, al establecer la tasa por uso existirán criterios que deberán tomarse en cuenta a la hora de determinar aritméticamente el impuesto a pagar.

⁷⁶ Ob. Cit supra.

⁷⁷ Según el profesor Massone, al hablar de estos elementos, según la naturaleza del hecho tributario, el derecho vigente determina el monto adeudado en cada caso en dos formas diversas: o él indica, desde el inicio, la suma de dinero que debe pagarse como tributo por cada [hecho tributario], o bien, lo gradúa, según ciertas cualidades del hecho tributario o de sus elementos. En el primer caso estamos en presencia de un impuesto fijo y en el segundo caso de impuestos variables.

Así las cosas, pensamos que es necesario que la base imponible o de cálculo refleje la realidad territorial o regional en cuanto a la presencia del recurso hídrico, para que, con posterioridad a determinar la base, podamos aplicar una tasa también variable.

En la implementación de esta tasa por uso , es necesario considerar los que llamaremos “ factor regional”⁷⁸; dicho factor deberá conjugar las realidad del recurso hídrico en su faz material, así como también la inversión en la región y la realidad socioeconómica de la misma.

Debemos precisar en este punto que abordar en profundidad cada uno de estos conceptos escapan a la línea de guía que orienta esta investigación y a demás requiere la presentación de otras herramientas que permitan sustentar lo dicho. Aun, me pareció pertinente, en este marco general, presentar aquellas luces y sombras de nuestra propuesta.

Necesario será considerar la especial naturaleza del derecho asignado, toda vez que no debiese ser gravado de la misma manera aquel derecho consuntivo en oposición a un derecho no consuntivo, esto independiente del ejercicio o frecuencia de su uso, toda vez que lo gravado es el uso.

En doctrina tributaria es sabido que la base imponible puede clasificarse entre base real y base teórica. En otras palabras, La base de

⁷⁸ La denominación no es nueva y es la utilizada por la legislación colombiana para identificar aquel valor que resulta de conjugar la inversión, la escasez y condiciones socioeconómicas de la región.

cálculo puede ser real y teórica. Es *real*, cuando consiste en una magnitud directamente mensurable como la superficie de una hoja, el peso de una mercadería, el número de dependientes de un negocio, los habitantes de la comuna y similares.⁷⁹ Será teórica cuando consiste en una magnitud abstracta que se obtiene, con un proceso más o menos complicado, de un bien realmente existente.

Así, y en nuestro escenario debemos también hacernos cargo de una más importante consulta ¿Es una base de cálculo simple o compleja? Diremos que compleja. Veamos por qué.

La base de cálculo Es *simple*, cuando ella consiste en una única magnitud; típico es el caso del número de hojas que componen un registro para los fines del impuesto de sellos, o de la potencia del motor a los fines del impuesto a los automóviles; así podemos apreciar que esta definición empatiza con la propuesta y el factor regional que hemos decidido utilizar para determinar la base.

Una base compleja se define como aquélla que resulta de la combinación de dos o más elementos.

En suma, nuestra propuesta a nivel de base imponible es establecer una base, compleja y teórica. Compleja porque deberá unificar y estructurarse entre el uso efectivo del recurso contra el factor regional; factor

⁷⁹ BERLIRI, Antonio, *Principi*, v. II, t. I, p. 270, citado por Masonne, en Ob,cit Supra.

que como hemos mencionado está compuesto por los conceptos que ya hemos enunciados. Será teórica por la conjugación de factores socioeconómicos y niveles de inversión en la región.

Norma Propuesta: “Tratándose de derechos consuntivos, independiente del ejercicio del mismo, cuyos puntos de utilización y o captación estén entre la región A y B, deberán pagar por el uso de las aguas de acuerdo al equivalente en unidades tributarias mensuales, al valor que resulte de la siguiente operación aritmética”

8.2.2. Tasa aplicable

Al tratar el tema de la tasa aplicable, hablamos de la alícuota que aplicada a la base imponible determinará el impuesto a pagar.

De acuerdo a la clasificación de las tasas , vamos por una opción que plantee una tasa progresiva; estamos en presencia de una tasa progresiva cuando la alícuota aumenta con el crecimiento de la base, de modo que, a sucesivos aumentos de la base, corresponden aumentos crecientes de impuesto: si a una base de 100 corresponde un impuesto de “a”, a una base de 200 corresponde un impuesto mayor que 2 a.⁸⁰

En palabras de Perez de Ayala,” *La progresión consiste en que cuanto mayor sea el valor de la base imponible, más alto será el porcentaje que la ley*

⁸⁰ Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario (2016), 4° edición, Tomo II, Capítulo IX p 1. Las relaciones tributarias. Legal Publishing.

manda aplicar. Ésta [progresión] no puede ser máxima, sino que debe tener un límite, en aras de no convertirse en confiscatoria”.

Como fundamento de la progresión, puede decirse que el valor de las cosas es proporcional a su capacidad para procurar satisfacciones, pero a medida que la cantidad disponible aumenta, la satisfacción que da cada unidad siguiente decrece y puede, en consecuencia, soportar un impuesto mayor.⁸¹ Según Gallo, y *“En sustancia, el principio de la progresión tiene en cuenta el hecho que el sacrificio que el ciudadano individual soporta concurriendo al gasto público resulta tanto mayor cuanto menor es la riqueza poseída y viceversa”.*

En cuanto a los porcentajes estimo que es un valor que debiese conjugar- entre otros factores, además- política económica, cuestión que escapa a lo pretendido en esta tesis.

Norma Propuesta: “tratándose de derechos consuntivos, independiente del ejercicio del mismo, cuyos puntos de utilización y o captación estén entre la región A y B, deberán pagar por el uso de las aguas de acuerdo al equivalente en unidades tributarias mensuales, al valor que resulte de la siguiente operación aritmética:

Tasa por uso = uso efectivo – factor regional x alícuota “

⁸¹ Ob.cit supra.

CAPÍTULO IV

CIERRE Y CONCLUSIONES

He decidido cerrar la presentación de este trabajo y antes de pasar a las conclusiones, transcribí el siguiente párrafo, el que, sin duda, ilustra de buena manera, lo que estimo como pertinente en la configuración de un sistema tributario y es atingente a considerar al momento de replantear la configuración económica de las aguas en Chile, cuyo texto es el siguiente: *“Cabe mencionar que el TC sostiene que el legislador goza de un muy amplio margen de libertad (usa esta palabra, v. g, STC 1399 C 27°) o de discrecionalidad en el ejercicio de su potestad de configuración del sistema tributario, que le permite perseguir tanto fines recaudatorios como extra-recaudatorios (sic), de promoción del bien común, y hacer uso de los tributos como una herramienta para lograr fines de carácter político, económico y social (destinados a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc.). En tal perspectiva, el TC ha sostenido que se puede “quebrar” el principio de capacidad económica “ínsito en los impuestos por razones objetivas legítimas de carácter económico, social o político, pero nunca en función de privilegios de carácter personal”. Ello relativiza a la*

capacidad económica como factor de conformación de la estructura tributaria, pero a su vez enfatiza su unidad con el principio de igualdad, en términos tales que solo se la puede dejar de considerar por razones legítimas. Esto lo dice bien el voto de minoría de la STC N°1399/1469 (A 14°), al enfatizar que conforme a la igualdad en materia tributaria, es "de la esencia" que se establezcan regímenes tributarios diferenciados atendiendo a las capacidades contributivas de los contribuyentes o cargas tributarias semejantes en caso de capacidades contributivas iguales".⁸²



⁸² Masbernat Muñoz, Patricio. (2012). EL DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE CARÁCTER MATERIAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Revista de derecho (Coquimbo)*, 19(1), 129-196. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-97532012000100005>

CONCLUSIONES

1. En cuanto al objetivo general de la tesis

El objetivo general de esta tesis era mostrar cómo no es adecuado el actual régimen de tributación por la no utilización de las aguas y que es necesario establecer un régimen de tasas por utilización de las aguas.

Lo anterior ha quedado demostrado y hemos logrado presentar, como nunca en otras oportunidades, la estructura tributaria de la patente por no uso de las aguas.

En esta parte el razonamiento es bastante lógico. Presentamos un impuesto “patente” que grava la no utilización, por cuanto una de las formas de sustraerse del hecho gravado es utilizando las aguas. Es en este mismo sentido que presentamos y analizamos la legislación actual y hemos podido determinar; primero, que no se indica en qué debe utilizarse esa agua, por cuanto la sola utilización hace que no configuremos la hipótesis tributaria. ¿Esto resguarda el recurso natural? Claro que no. Lo anterior es “patente de corso”⁸³ para “dejar correr el agua” no importando donde, ni para qué; segundo, es la misma legislación que, en el evento que deba pagarse el impuesto por configurarse el hecho gravado, plantea e indica la forma de utilizar como crédito dicho pago

⁸³ “Patente de corso. 1.f Autorización que se tiene o se supone para realizar actos prohibidos a los demás.

contra otros impuestos. Dicho de otra forma, se puede descontar del pago de impuestos el desembolso efectuado para pagar la patente por no uso, ya que de acuerdo a lo presentado y de conformidad a lo dispuesto por el artículo 129 bis 20, del Código de Aguas, las cantidades pagadas por concepto de patentes por la no utilización de las aguas, en primer lugar, podrán y deberán ser deducidas por los contribuyentes beneficiarios del monto de los pagos provisionales mensuales que se encuentren obligados a efectuar, de conformidad a las normas del artículo 84 de la LIR. Es más, el remanente que resultare de dicha imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma oportunidad, entre los cuales se pueden señalar los siguientes, a vía de ejemplo:

- Impuestos del Decreto Ley N° 825, de 1974 (IVA e impuestos especiales);
- Retenciones de Impuestos de los artículos 73 y 74 de la LIR (Impuesto de Primera Categoría sobre rentas de capitales mobiliarios, Impuesto Único de Segunda Categoría, retención de 10% sobre honorarios y otras prestaciones profesionales, retención de 10% ó 20%, según corresponda, sobre participaciones o asignaciones pagadas a directores de S.A., etc. (artículos. 73, 74 N°s. 1, 2 y 3);

Todo lo anterior sumado a que además el saldo que aún quedare como remanente, podrá imputarse indefinidamente a los mismos impuestos en

los meses siguientes, reajustado en la forma que prescribe el artículo 27 del Decreto Ley N° 825, de 1974, hasta su total agotamiento o extinción.⁸⁴

Por todo lo anterior concluyo que, en atención a la disponibilidad del recurso y la necesidad de resguardo, el mecanismo tributario no es el adecuado ya que incentiva el uso. Como impuesto o herramienta económica no logra una recaudación que justifique la forma de operar del impuesto, toda vez que el sistema de imputación del pago de la patente como crédito contra otros impuestos quita todo fundamento a dicho planteamiento, tanto así que no encontramos justificación de la misma patente ni a nivel de “capacidad contributiva” ni menos en la obtención de un “fin parafiscal” como lo puede ser la protección del agua.

Hemos demostrado e indicado como el fin que subyace al establecimiento de esta patente lo alejan de un fin protector, ya que su finalidad va en relación a evitar el acaparamiento de los títulos que conceden la utilización del recurso en vista a incentivar la circulación de los mismos.

Así puedo indicar que no puedo dejar de ver una protección al orden público económico, libertad económica y al derecho de propiedad respecto a la concesión de agua, - todos derechos amparados constitucionalmente – y respecto de los cuales no entraremos en mayor detalle en esta oportunidad- pero es claro que la protección del recurso hídrico, en relación a vivir en un medio

⁸⁴ Todo lo anterior en recuerdo de lo instruido y además señalado por el Servicio de Impuestos Internos en su circular N° 63 del año 2009.

ambiente libre de contaminación, el derecho a la vida y bien común , estuvieron muy lejanos en la discusión del establecimiento del mecanismo.

En una posición distinta al sistema de patente por no uso encontramos uno que grava el uso efectivo de las aguas y que obedece a una lógica distinta, donde la protección y la finalidad parafiscal es fácil de detectar. Hemos analizado los sistemas que actualmente se utilizan tanto en Colombia como en Andalucía. El espíritu de estos sistemas es incentivar el resguardo del agua, la optimización en su utilización y que los usuarios internalicen aquellas externalidades negativas que el uso de un bien nacional de uso público provoca.

Al estudiar los sistemas extranjeros pude constatar cómo la finalidad de su establecimiento es distinta a la que justifica la patente por no uso en Chile, toda vez que, en nuestro país, como presentamos en el capítulo II, justifica su establecimiento la protección del libre mercado y la trazabilidad de los títulos en vista a evitar la especulación.

En las legislaciones extranjeras presentadas la finalidad en el establecimiento de este impuesto está dada por resguardar el agua – en su existencia material- y obtener recursos⁸⁵ en pos de su protección. En esta finalidad encontramos una de las primeras diferencias en el marco regulatorio general ya que en dichos sistemas se da una afectación directa y concreta a los recursos obtenidos por el pago de la tasa por uso del agua. Esta diferencia con la legislación chilena la superamos entendiendo que no es necesario afectar

⁸⁵ Dinero, ingresado con afectación específica en arcas fiscales.

directamente lo recaudado a un fin específico toda vez que el Estado mediante ley de presupuesto u otros mecanismos deberá satisfacer el resguardo al medio ambiente por mandato constitucional.

Además, en ninguno de los sistemas estudiados existen mecanismos de deducción de impuestos en base a créditos por el pago de la tasa por uso. Se paga por el uso y punto.

En suma, y en este contraste informal, y no queriendo ser redundante, en vista a la protección del recurso, las tasas por utilización es el sistema adecuado para incentivar el resguardo material del agua.

2. En cuanto a la posibilidad de establecer tributos ambientales y las tensiones dogmáticas entre las disciplinas del Derecho Tributario y Derecho Ambiental

El consorcio entre Derecho tributario y Derecho Ambiental no debe sorprendernos. La capacidad de ordenar conductas por parte de los impuestos es un hecho conocido y de mucha utilización.

Cuando se pretende incentivar un determinado comportamiento, en vista al interés superior que se pretende tutelar, es perfectamente posible la utilización de herramientas jurídico tributarias para regular la conducta de los ciudadanos/ contribuyentes. Tanto así, y en lo que hemos analizado, el interés superior de velar por un medio ambiente libre de contaminación (artículo 19 N°

8 CPR), la integridad física de la persona humana (artículo 19 N° 2) y el deber del Estado por mantener las condiciones necesarias para asegurar el crecimiento material y espiritual de todo ciudadano, hacen totalmente posible el establecer impuestos parafiscales en régimen de tributación especial libre afectación determinada.

Estimo que con lo expuesto en el primer punto de esta tesis derribamos la idea de encontrar impedimentos dogmáticos en el establecimiento de herramientas económicas que uniformen conductas con fines ambientales. Lo anterior por ser coherente con una de las principales características del Derecho, cual es uniformar conductas. Nuestra Corte Suprema de Justicia ya ha planteado que el impuesto o tributo “si bien es un instrumento esencialmente recaudador, ello no impide que pueda ser utilizado por el legislador para alcanzar otros fines”.⁸⁶ Y, no debemos perder de vista que el fin último de resguardar el recurso natural agua es poder satisfacer las necesidades de abastecimiento de las generaciones presentes y futuras, ya sea para consumo directo humano, para sobrevivencia, para usos indirectos industriales alimenticios, energéticos etc.

⁸⁶ Ver STC N° 219 de 10 de julio de 1995 y Rol N° 280 de 20 de octubre de 1998. En el mismo sentido STC Rol N° 1295 de 6 de octubre de 2009.

3. En cuanto a la presentación de los sistemas en base a tasas

En consideración a todo lo anterior, entendemos como más oportuno un sistema que grave la utilización de las aguas y que distinga entre distintos usos de las mismas, ubicación geográfica del agua y disponibilidad, todo caracterizado de acuerdo a las distintas opciones que la dogmática tributaria entrega para distinguir entre distintas clases de tributos.

Las estructuras analizadas en legislaciones extranjeras satisfacen lo que buscamos, que es protección y resguardo.

Entendemos que el sistema en base a tasas es coherente con la escasez del recurso y a partir de él podríamos presenciar algunos efectos positivos, entre ellos, los siguientes:

- A la luz de la tasa, identificar y asignar prioridades en el uso del recurso, a fin de establecer un régimen de exacción en base a la utilización.
- El establecimiento de la tasa por uso de agua afectaría directamente el uso.
- Relacionado con lo anterior incentiva una mejor inversión en proyectos y evita el pago nacido desde la inejecución.

Debemos entender que las tasas por uso no solucionarían el problema del acaparamiento de derechos de aguas. Mas no es la finalidad con la cual presentamos el mecanismo.

3.1. ¿Impuesto a la tenencia del agua?

Debemos sincerar que en más de algún momento nos sentimos cercanos a la idea de proponer un impuesto a la tenencia del agua en relación a la especial naturaleza del derecho asignado.

Así, y de acuerdo a los volúmenes asignados para el uso, periodo del uso y continuidad del mismo, podrían ser parámetros para determinar el valor a pagar. Pensábamos en un impuesto con característica de contribución.

Pero, cuando pensamos y debemos analizar un recurso tan estratégico y vital como el agua, no podemos dejar de pensar – entre otras alternativas- que el valorizar la tenencia del agua inmediatamente encarecería cualquier proyecto. Así también lo pensó en su oportunidad María de la Luz Domper, quien ha señalado que “... el impuesto por tenencia encarece el recurso agua, y hace menos rentable los proyectos. Adicionalmente, con este impuesto o contribución no se garantiza que se logrará la asignación óptima de los recursos y la reasignación del derecho...”⁸⁷

En estas conclusiones debemos mencionar que esta propuesta y tesis está lejos de ser un impuesto a la tenencia del derecho de aguas, toda vez que el hecho gravado es la utilización efectiva del recurso, gravada en la parte utilizada. Por cuanto el coste de utilización de las mismas, económicamente deberá traer aparejado dos efectos u opciones importantes; primero, la empresa

⁸⁷ Domper, Maria, “la eficiencia en los mercados del derecho de agua: Patente por uso o por tenencia”, Revista de Derecho Administrativo Economico,2003, N° 2 pp 381-395.

deberá decidir, buscar y seleccionar tecnología que permita una mayor eficiencia en la utilización del recurso o, segundo; la empresa o proyecto deberá trasladar estos costes directamente al consumidor final, cuestión que hará que su emprendimiento sea menos competitivo y por ende menos lucrativo, castigando las potenciales utilidades cualquiera que sea el giro a ejercer.⁸⁸

3.2. En cuanto a las demandas que efectúa establecer un sistema en base a tasas

Este mecanismo demandaría al Estado más de alguna propuesta e inversión.

Por un lado, la forma de cuantificar el hecho gravado – uso - debe estar dado por un mecanismo tecnológico idóneo que permita indubitadamente establecer una verdad de uso o testimonio del mismo. Ya en nuestra exposición hemos propuesto que a fin de poder obtener dichos mecanismos se otorgue un beneficio al contribuyente en base a la configuración de un crédito en contra de impuestos a pagar por el valor del costo de adquisición.

Por otro lado, es necesario regularizar, actualizar e incentivar la inscripción de los derechos de agua toda vez que es la forma de poder,

⁸⁸ Soy totalmente consciente que, tratándose de servicios básicos, donde la competencia es nula, por ejemplo, en monopolios regulados la posibilidad o la motivación por parte del ente empresarial será a trasladar los costes al usuario consumidor final encareciendo el uso de las mismas; no obstante, es dable encontrar mecanismos económicos que resulten eficaz para regular precios, como banda o aranceles que limiten la traslación mencionada. Este tema no será tratado en esta tesis.

verdaderamente tener luz y vislumbrar la fuerza fiscalizadora- expresada en dotación de los órganos administrativos competentes- necesaria para el controlar el uso de las aguas.

3.3. En cuanto al principio de capacidad contributiva y el establecimiento de tasas por uso

Por lo tanto, y en lo que dice relación con aquellos principios tributarios presentes en la legislación chilena y en especial el de capacidad contributiva (del cual hemos comentado y entregado ejemplos), concluimos que estas tasas, como impuestos ambientales que son, no se sostendrían ni encontrarían asidero en el principio de capacidad contributiva. Y aquí siguiendo a Gispert Brosa⁸⁹, manifestamos que ello se justifica por que la prioridad en el establecimiento de estas tasas es lograr una asignación de costes sociales, por la utilización, contaminación, e incluso oportunidad de beneficios adquiridos por el sujeto pasivo del impuesto y así toda enunciación o caracterización la luz de este principio sería más bien teórica sin implicancias prácticas relevantes.

Dando razón de mis declaraciones anteriores nos remitimos a lo ya señalado en supra.

⁸⁹ Gispert Brosa, Cristina, "Tributos ambientales sobre el agua". Barcelona, 2000.

4. Palabras al cierre

Esta primera aproximación a las tasas por uso de las aguas nos deja con bastantes interrogantes que, de acuerdo a los objetivos planteados, escapan de este análisis, pero debo manifestar que son la puerta de entrada para la continuación de esta investigación en un análisis que agote totalmente el tema expuesto.

Empero, hemos logrado exponer y agotar los objetivos propuestos en esta investigación, toda vez que logramos mostrar la estructura del sistema y de manera simple presentar las contradicciones a la lógica protectora del recurso.

Por otro lado, hemos presentado dos sistemas económicos protectores del recurso agua, que, si bien cada uno cuenta con sus propias particularidades, hemos podido constatar como en ellos siempre está el controlar el uso efectivo de las aguas mediante la imposición de un tributo por el uso.

Tanto los sistemas de Andalucía como el colombiano en estructura general son compatibles con el marco constitucional y legal chileno, como ya hemos analizado, no obstante la aprensión también realizada en vista al principio de no afectación de los impuestos.

BIBLIOGRAFÍA

1. BERMÚDEZ, Jorge, “Fundamentos de Derecho Ambiental”, 2a edición, Ediciones Universidad de Valparaíso, 2014.
2. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, “Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”, 2a edición, Santa Fe de Bogotá Colombia, Ediciones Rosaritas, 1997.
3. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Universidad de Concepción, inédito. Material entregado a alumnos del postítulo de Derecho Tributario, 2014.
4. DIEP, Daniel, “La Evolución del Tributo”, En <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf> f.consultado el 01-02.2016.
5. LÓPEZ DÍAZ, Antonio: “Tributación Ambiental en España y a nivel Subcentral: CCAA Y CCLL.” Disponible:

<http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1182/1547>,
Consultado el 02 de febrero de 2017.

6. LUQUI, “Garantías Constitucionales en Materia Impositiva”, (Edición 60° Aniversario 2002, Editorial. La Ley Revista Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002) pp. 34-38. p. 35.
7. PÉREZ RODRIGO, Abundio, “Manual de Código Tributario” ,9° edición, Legal Publishing, 2014.
8. VERGARA BLANCO, Alejandro, “Crisis Institucional del Agua”,2° Edición, Thompson Reuters Santiago ,2015.
9. ZABALA, José Luis, “Manual de Derecho Tributario”, 1° edición, Editorial Jurídica Cono Sur, Santiago de Chile, 1998, pp.30 ss.

Artículos de revistas:

1. ALCALDE SILVA, Jaime. (2014). Derechos de aprovechamiento de aguas: Su carácter de inmuebles por destinación. Régimen jurídico de los parques nacionales como bienes nacionales de uso público. Imposibilidad de desafectar administrativamente las aguas que forman parte del ambiente

protegido. Corte Suprema, sentencia de 27 de junio de 2012, rol N° 7423-2010. Revista chilena de derecho privado, (22), 299-313. Recuperado en 01 de diciembre de 2015, de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-80722014000100012&lng=es&tlng=es. 10.4067/S0718-80722014000100012.

2. ARAYA, Úrsula. Análisis comparativo de las necesidades ambientales de las pyme en Chile, México y Colombia; disponible, en: https://books.google.cl/books?id=wpFOZo_FsgEC&pg=PA68&lpg=PA68&dq=tasas+retributivas+chile&source=bl&ots=F_gFZnHGqL&sig=ZCbowXLkVaHOu491k5WTA4Jazp0&hl=es&sa=X&ved=0CE0Q6AEwCGoVChMlxp7Wv_LAyAIVQ4iQCh0YhgX8#v=onepage&q=tasas%20retributivas%20chile&f=false.
3. BAUR, Carl, “Contra la Corriente, Privatización y Mercado de Aguas y el Estado en Chile”, Lom Ediciones, 2002. Ebooks Google.
4. BRAVO CUCCI, Jorge: “Los Fines Extra Fiscales de los Tributos”. En Rev. Pontificia Univ. Católica del Perú. Foro Juridico. 2014.

5. CORREA RESTREPO, Francisco; De la Ossa Arteaga, Angélica and Vallejo Chanci, Zuly. “Regulación ambiental en Colombia: el caso de la tasa retributiva para el control de la contaminación hídrica”. Semest. Econ. [Online]. 2007, vol.10, n.19 [cited 2015-10-15], pp. 27-46. Available from: <http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-63462007000100003&lng=en&nrm=iso>. ISSN 0120-6346.
6. DE LA LUZ LOMPER, María, “La Eficiencia en el Mercado de Derechos de Agua: ¿patente por no uso o por tenencia?” Revista de Derecho Administrativo Económico, 2003.Nº2pp.381-395.
7. DIRECCION GENERAL DE AGUAS, Determinación de tasas características de uso del agua según sector y rubro, (2005) disponible en: <http://documentos.dga.cl/USO4432.pdf>.
8. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS (2014). Informe Anual sobre Medio Ambiente. (En línea) disponible en www.ine.cl.
9. MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. “El desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de Carácter Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Revista de Derecho (Coquimbo), 19(1), 129-196. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-97532012000100005>. 2012.

10. MATUS FUENTES, Marcelo, Tenciones Normativas en Torno a la Incorporación de Impuestos en la Regulación Ambiental, en Revista Ius et praxis, N° 20 (2014) 1.
11. MÉNDEZ SAYAGO, John Alexander y Méndez Sayago, Johanna Mildred. "Por utilización del agua ¿Instrumento de Asignación Eficiente de Agua o Mecanismo de Financiamiento de la Gestión Ambiental?" Estudios Gerenciales. (2010) (En línea) 26(115), 93-115. Disponible en: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&id=S0123-59232010000200006&lng=en&lng=es. Consultado el 23 de marzo de 2017.
12. RUDAS LLERAS, Guillermo. "Instrumentos Económicos en la Política del Agua en Colombia: Tasas por el uso del Agua y Tasas Retributivas por Vertimientos Contaminantes". Departamento de Publicaciones de la Universidad de Externado de Colombia, (2008). disponible en: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/7/40507/articulo_rudas_externado_sep162008_propuesta_un.pdf
13. VERGARA BLANCO, Alejandro (2002). "Las Aguas como Bien Público (no Estatal) y lo Privado en el Derecho Chileno: Evolución Legislativa y su Proyecto de Reforma". RDAE. N° 1. Santiago de Chile.