

LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN AL INTERIOR DE LA LEY RENTAS MUNICIPALES

*Ricardo Walker M.**

RESUMEN[†]

Este artículo aborda los requisitos que impone el Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales para gravar una actividad con el tributo denominado patente municipal. Específicamente el autor analiza si una sociedad de inversión cuyo objeto social únicamente es realizar actividades de índole civil, como es el caso de las actividades meramente rentísticas, debe soportar este tributo. Asimismo, el autor analiza el estado actual de la jurisprudencia judicial y administrativa en relación con las patentes municipales y las sociedades de inversión.

* Ricardo Walker M. es abogado. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria. Socio de la firma de abogados Lecaros, Garcés & Walker. Ex Director del Instituto Chileno de Derecho Tributario. Integrante de la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados de Chile A.G. Profesor de la Cátedra de Tributación de la Empresa, Facultad de Derecho, Universidad Finis Terrae, Profesor del Programa de Diplomado de Tributación de los Contratos de la misma Facultad. Profesor del Programa de Magíster de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Autor del Libro Los Contratos y su Tributación. Editorial LexisNexis, 2005.

[†] El presente trabajo corresponde a la exposición que don Ricardo Walker M. hizo en la Charla Técnica organizada por el Instituto Chileno de Derecho Tributario con fecha 26 de Mayo de 2010, y a los posteriores comentarios que su autor ha incorporado. Se prohíbe su reproducción sin el consentimiento de su autor.

NOTA DE INICIO

Ante todo, quisiera agradecer al Directorio del Instituto Chileno de Derecho Tributario la cordial invitación que me ha extendido para exponer sobre este tema, como asimismo, a todos y cada uno de ustedes por su asistencia.

Ya son varias las oportunidades en que me ha correspondido exponer ante los socios del Instituto sobre distintos tópicos de interés tributario, y ciertamente, es una verdadera distinción seguir contando con vuestra permanente compañía, entusiasmo y apoyo.

Vamos a lo nuestro.

I. INTRODUCCIÓN

Más allá de los efectos económicos que del análisis de este tema se puedan concluir -los cuales también abordaremos al final de esta exposición- esta materia, es ante todo, un asunto de naturaleza y efectos jurídicos. Es más, estoy convencido que los efectos económicos no son posibles de dimensionarse correctamente sin que previamente se tenga claridad acerca de cuáles son los alcances jurídicos que sobre esta materia son necesarios de tenerse en consideración.

Para lo anterior, iniciemos nuestro estudio por el análisis de la normativa legal aplicable, esto es el Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales, y en particular, los artículos 23 y 24 que se refieren al Hecho Gravado (hecho descrito por el legislador como obligatorio de verificarse para el nacimiento de la obligación tributaria).

Por lo extensas de dichas disposiciones, me voy a permitir transcribir únicamente aquellas partes de dichos artículos que guardan estricta relación con el tema de nuestro estudio, esto es, cuál es el tratamiento impositivo que de acuerdo con la normativa aplicable se le debe dar a las sociedades de inversión al interior de la Ley de Rentas Municipales, destacando y subrayando asimismo, aquellas partes que considero importante de tenerse presente a lo largo de nuestro análisis.

La parte pertinente del artículo 23 del Decreto Ley 3.063 dispone lo siguiente:

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

Asimismo, quedarán gravadas con esta tributación municipal las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos..... y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los productores, en locales, puestos, kioscos o en cualquiera otra forma que permita su expendio también directamente al público o a cualquier comprador en general..... El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este artículo.

Por su parte, el artículo 24, en su inciso primero, dispone que:

Artículo 24.- *La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda.*

Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. (Párrafo incorporado por la Ley 20.033 de 2005)

Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año. (Párrafo incorporado por la Ley 20.288 de 2008)

II. REQUISITOS

2.1 Ejercer

No hay mucho que avanzar en la lectura del artículo 23 de la ley de Rentas Municipales, para advertir que la primera y principal preocupación de legislador, fue el destacar que lo gravado es "el ejercicio" de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte, o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación.

Desde este punto de vista, el verbo rector al interior del artículo 23 de la ley, es el ejercicio de la actividad descrita por la ley, siendo su sujeto pasivo cualquiera que ejerce la actividad descrita por la ley.

No importa si del ejercicio de dicha actividad se obtiene como resultado una utilidad, una ganancia o una pérdida. Eso será preocupación de otra ley, no de esta. Esta

ley grava el ejercicio de la actividad que el legislador describe como obligatoria de verificarse, y en la medida que ella efectivamente se realice será gravada, y en caso contrario, no.

¿Ahora bien, que significa ejercer?

Atendido que el legislador no nos dio una definición de lo que debe entenderse por la expresión ejercer, debemos entenderlo en su sentido natural y obvio, según el uso general que se le da a dicha expresión, esto es, "*poner en práctica formas de comportamiento atribuible a una determinada condición*".²

De lo expuesto, podemos concluir primeramente que no es suficiente la realización de un acto, o de algunos actos esporádicos para gravar las actividades descritas por la ley. Se requiere el ejercicio de actividades que reflejen el desarrollo de un giro, esto es, actos permanentes o habituales.

Desde este punto de vista, el que se constituya una sociedad -de inversiones o cualquier otra- no es suficiente para gravarla al interior de la Ley de Rentas Municipales. Se requiere que se ejerza (en forma continua y no ocasional o esporádicamente) algunas de las actividades descritas por la ley.

Así las cosas, dejemos en claro, que lo que la Ley grava no son los objetos sociales, o a las sociedades por lo que sus estatutos disponen. Ella grava el ejercicio, el giro, vale decir, la actividad efectivamente desarrollada por el contribuyente cuando este la realiza en forma permanente o habitual. De hecho, y refuerza lo anterior, lo dispuesto en el artículo siguiente de la ley, esto es, en el artículo 24, en donde es el propio legislador el que emplea las palabras "giro" y "rubros" como sinónimas del conjunto de operaciones o negocios que realiza el contribuyente.

Llevando lo anterior al campo tributario, podemos entonces concluir que la situación en virtud de la cual una sociedad que inicia actividades ante el Servicio de Impuestos Internos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario (que inician actividades susceptibles de producir rentas de primera o segunda categoría), no es por sí sola, una circunstancia que habilite al sujeto activo de la obligación tributaria, en este caso las Municipalidades, para aplicar este tributo. Estas últimas, deberán tener que acreditar previamente, para la procedencia en el cobro del tributo, que dicho contribuyente efectivamente ejerce, habitual y permanente una actividad gravada en la ley, con absoluta prescindencia del objeto estatutario.

² De acuerdo con el artículo 20 del Código Civil "*las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.*"

2.2 Las Actividades

¿Y cuáles son las actividades cuyo ejercicio ha establecido el legislador como obligatorias de verificarse para gravarlas con este tributo?

El legislador se refiere a ellas –también en el artículo 23, inciso primero, de la Ley de Rentas Municipales- señalándolas expresamente. Ellas son (el ejercicio) de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte, o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación.

Como primera cosa, advirtamos que la actividad de "invertir" no está expresamente señalada en el artículo 23. Asimismo, concebida ella (de acuerdo a su sentido natural y obvio, según el uso general que a dicha expresión se le da) como sinónima de colocar un caudal para percibir sus frutos, o de la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos –también llamada actividad rentística- tampoco puede entenderse comprendida en el artículo 23 referido.

Ella es ajena al ejercicio de alguna profesión, oficio, arte o industria.

Ella tampoco puede ser entendida como una actividad comercial, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Código de Comercio, "*son actos de comercio, ya de parte de ambos contratantes, ya de parte de uno de ellos*" los que expresamente se indican en los diversos numerales de dicha disposición, y en ninguno de ellos se señala que el invertir y/o adquirir y/o colocar bienes con fines rentísticos constituye un acto de comercio.

En lo que concierne a las actividades lucrativas descritas en esta disposición legal, resaltemos ante todo, que de acuerdo con lo que nos señala la norma *no se trata de una actividad lucrativa en términos genéricos*. Muy por el contrario, el legislador no queriendo gravar cualquier actividad lucrativa o la actividad lucrativa en general, gravó, específicamente, esto es, *con nombres y apellidos* a las actividades lucrativas cuando –y siempre y cuando- ellas sean además *secundarias o terciarias*.

En cuanto a las primeras, esto es las actividades secundarias, la actividad de inversión y/o rentística, *no* es una actividad lucrativa secundaria, puesto que éstas de acuerdo con lo señalado en la letra b), del artículo 2, del Decreto Supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior, que contiene el Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales, consisten en la transformación de materias primas en artículos, elementos o productos manufacturados o semi manufacturados y en general todas aquellas en que interviene algún proceso de elaboración, tales como industrias, fábricas, refinerías, ejecución y reparación de obras materiales, instalaciones, actividades todas muy distintas a la actividad de inversión y/o rentística.

En cuanto a las segundas, esto es las actividades terciarias (letra c) del artículo 2, del Decreto Supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior), la actividad de invertir y/o rentística tampoco está comprendida en ella, según explicaremos a continuación.

La letra c), del artículo segundo, del Decreto Supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior, dispone que:

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

Como ya se ha señalado, la actividad que consiste en la adquisición y/o colocación de toda clase de bienes con fines rentísticos, esto es, la actividad consistente en invertir y/o rentística no es una actividad comercial. Tampoco a través de ella se distribuyen bienes o prestan servicios.

¿Entonces, la actividad que consiste en invertir y/o rentística puede quedar gravada en virtud de lo dispuesto en la parte final de la letra c), del artículo 2 del Reglamento aludido, esto es, por lo que se señala en aquella parte que dispone que también son actividades terciarias *"en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como"* ?

A nuestro juicio de ninguna manera.

Al igual que en materia penal no hay más delitos que aquellos que la ley tipifica expresamente, en materia tributaria rige el principio constitucional de que no hay más tributos que aquellos que la ley señala expresamente (principio de legalidad del tributo). Aceptar que una actividad puede ser gravada en virtud de los vagos, imprecisos y genéricos términos que utiliza la letra c) del artículo 2 del Reglamento referido, sería lo mismo que aceptar que en el Código Penal se incluyera un artículo final que dispusiera que *"en general quedarán sancionadas con la pena de todas aquellas conductas no tipificadas expresamente en los artículos precedentes"*. Algo absolutamente impensable y, por cierto, contrario a nuestra Constitución Política.

A nuestro entender, el criterio anterior finalmente ha sido entendido en iguales términos por la Contraloría General de la República, toda vez que en su reciente Dictamen N° 25.825 de fecha 13 de Mayo de 2010 por el que dicha Contraloría General ha debido abstenerse de tomar razón -por cuanto no se ajusta a derecho- del Decreto Supremo 734, de 2009, del Ministerio del Interior, que aprueba el Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV del Decreto Ley N° 3.063, de 1979,

sobre Rentas Municipales, ha señalado expresamente que respecto de la frase "y, en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias" contenida en la letra f) del citado artículo 2º, es del caso manifestar que ella se aparta de los términos exactos con que deben ser definidas las "actividades lucrativas terciarias" para los efectos del pago de la patente municipal"

Asimismo, como veremos más adelante, existen algunos fallos dictados por nuestro máximo tribunal de justicia, que han considerado similar criterio.

2.3 Que (la actividad ejercida) se desarrolle o realice habitualmente en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado.

Este es el tercero de los requisitos copulativos (junto a los señalados en los numerales 2.1 y 2.2 precedentes) que exige la Ley de Rentas Municipales para gravar el ejercicio de la actividad descrita por el legislador. Este requisito lo encontramos señalado en el artículo 24, inciso primero, (repetiendo lo mismo que exige para las actividades primarias cuando excepcionalmente son gravadas) que dispone:

"La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado, con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda."

En nuestro parecer, lo anterior debe entenderse en términos tales, que la actividad que se desarrolla por el contribuyente debe estar vinculada física y materialmente a un local o establecimiento determinado, que es el que se ocupa para el ejercicio de la actividad de que se trata.

Implica que la "actividad" gravada, se expresa y concreta en un "lugar".

Consecuente con este criterio, cuando la ley da ejemplos de "lugares", ocupa las palabras "local", "oficina", "establecimiento" y "kiosco", es decir todos lugares de atención de público o de terceros.

El lugar debe tratarse del *medio o instrumento necesario y fundamental* para realizar la actividad, de tal modo que si para realizarla no se requiere de dicho escenario, la actividad no debe quedar gravada.

En los mismos términos creemos que lo ha entendido la Contraloría General de la República, toda vez que habiéndose solicitado por un contribuyente un pronunciamiento que precisara si, en su caso, se ajustaba a la ley el cobro de patente

municipal, efectuado por la Municipalidad de Providencia³, atendida la circunstancia de que realizaba la actividad de venta de libros puerta a puerta, vale decir, en los domicilios particulares o de trabajo de las personas compradoras, por tratarse de una venta que exige ser personalizada, la Contraloría señaló:

"Al respecto, el inciso primero del artículo 23 del decreto Ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, dispone que el ejercicio de toda profesión, oficio, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley. Por su parte, el inciso primero del artículo 24 del mismo texto legal, establece que la patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda.

Interpretando las citadas disposiciones legales, este Organismo Superior de Control ha establecido en situaciones similares, que la municipalidad debe eximir a una persona del pago de patente comercial por ejercicio de una actividad lucrativa, porque presta servicios a domicilio, de manera esporádica y sin contar con oficina instalada para tales fines, atendido a que conforme a las disposiciones citadas de la Ley de Rentas Municipales, se grava con patente municipal a profesionales o personas que trabajen lucrativamente, en la medida que cuenten con estudio, consulta u oficina instalada. (Dictamen N° 43.759 de 2001 que aplica dictamen N° 18.992, de 1994)."

Trasladando lo precedentemente dicho al escenario de la actividad rentística –y no obstante recalcar que en nuestro parecer dicha actividad no está gravada por la ley por cuanto no cumple con los requisitos precedentemente expuestos, en el evento que se considerara que así lo está (como en la especie –y a nuestro juicio erradamente- se ha declarado en varias oportunidades por los tribunales de justicia), este tercer requisito que establece la ley jamás se verifica tratándose de la actividad consistente en invertir o rentística, puesto que para desarrollarla no se requiere de un lugar, oficina, local o establecimiento. Me explico. El acto de invertir o la actividad rentística, no es más que el ejercicio del derecho de propiedad traducido en la disposición que los particulares hacemos de nuestro patrimonio para obtener de ello sus frutos. Es una actividad privada, que si bien la podemos realizar en nuestras casas u oficinas, esos lugares con

³ La Municipalidad respectiva, mediante el Oficio N° 6897, de 2001, había informado que de acuerdo a las disposiciones legales que invoca y a la declaración efectuada por la recurrente ante el Servicio de Impuestos Internos, fijando domicilio comercial postal y tributario en esa comuna, en el domicilio que indica, la ocurrente tiene la obligación de pagar patente comercial ante ese municipio.

arreglo a las disposiciones de esta ley no pueden asimilarse o entenderse como comprendidos en aquellos que ella señala, puesto que los que ella indica, son todos lugares en los que la actividad gravada, para poder ser ejercida, requiere necesariamente de un establecimiento que la vincule con el público.

Desde esta perspectiva, me resulta difícil entender el planteamiento que han sostenido muchas municipalidades, si no la mayoría, o todas, en que para gravar a una determinada persona (una sociedad de inversiones por ejemplo) sostienen que por el sólo hecho de registrar un domicilio en una determinada comuna (aunque no sea más que para dar cumplimiento a una de las obligaciones tributarias que son necesarias de cumplirse para iniciar actividades y obtener el RUT), se califique esa circunstancia como el local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar donde se ejerce la actividad que se entiende gravada.

2.3.1 Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Esta parte del inciso primero del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, fue incorporada en virtud de la Ley 20.033 publicada en el Diario Oficial con fecha 1 de Julio de 2005.

Como primera cuestión, digamos que hasta esta oportunidad -el año 2005- la Ley de Rentas Municipales nunca se había referido a las "sociedades de inversiones" Asimismo, la nueva disposición tampoco nos indica qué es lo que se debe entender por ellas, lo cual no deja de representarnos varios problemas.

¿Si la Ley de Rentas Municipales no hace distinciones entre los contribuyentes. Si ella grava a cualquiera que cumpla con el hecho gravado (personas naturales o jurídicas), para qué incluir expresamente a las sociedades de inversión si a ellas se les aplicará igualmente el tributo en el evento de que se considere que ejercen las actividades descritas por la presente ley?

¿Será que el legislador quiso establecer un sujeto pasivo especial con independencia de las actividades que ejerza?

¿Entonces, desde esa fecha y para el futuro, la Ley de Rentas Municipales gravará a las sociedades por la única circunstancia de incluir ellas en su objeto las actividades de inversión con prescindencia del giro?

¿Una sociedad que no tenga incluido en su objeto la actividad de invertir se excluye del gravamen (por no mencionar en sus estatutos la inversión), aunque en el hecho ejerza actividades gravadas?

Ni lo uno ni lo otro.

No se trata de un nuevo sujeto pasivo especial.

De haber sido ese el deseo del legislador lo tendría que haber señalado expresamente. Recordemos lo dicho precedentemente, en orden a que en nuestro sistema jurídico rige el principio de legalidad del tributo, en el cual los elementos del tributo no admiten su inclusión por presunción, o –como en algunas partes se expresa– por una interpretación extensiva o analógica.

¿Ahora bien, que significa aquello de que "cuándo no registren domicilio comercial"? ¿Qué es el domicilio comercial? Me disculparán, pero yo no he encontrado el significado legal del "domicilio comercial".

Conozco lo que señala el artículo 62 del Código Civil que dispone que "*el lugar donde un individuo está de asiento, o donde ejerce habitualmente su profesión u oficio, determina su domicilio civil o vecindad.*" Reconociendo que en esto pueden haber otras opiniones, creemos que lo que tal vez el legislador ha querido decir por domicilio comercial, puede ser entendido como el lugar donde el individuo ejerce habitualmente su comercio. Si se comparte esta idea, entonces tendremos que coincidir en que lo que el legislador ha querido señalar al incluir esta expresión en el artículo 24, es reforzar la idea de que una sociedad cuyo objeto sea el rentístico o de inversiones, únicamente estará gravada con el tributo de la ley **cuando ella ejerza habitualmente actos de comercio**.

Esto es, en nuestro parecer, la parte de la disposición que analizamos, si se entiende en los mismos términos que lo hemos expuesto, tendremos también que concluir que una sociedad, independientemente de su objeto, naturaleza, nombre o razón social, quedaría gravada con el tributo de esta ley únicamente cuando ejerza habitualmente actividades mercantiles, lo que a nuestro juicio guarda armonía con lo que hemos dicho, es la correcta forma de entender lo dispuesto en el artículo 23 y el artículo 2 letra c) del Reglamento.

A nuestro juicio, esta parte del artículo 24 no es más que una norma que tiene por propósito facilitar la fiscalización de este tributo. Se trata de otorgar a las Municipalidades una mayor información (que le proporcionará el Servicio de Impuestos Internos) relativa a un determinado tipo de contribuyente (que ejerce el comercio en forma habitual) y que en el hecho tiene un domicilio comercial (en cualquier parte) pero que no lo declara a ninguna Municipalidad. En este caso, dispone la norma, deberá pagar el tributo en la Comuna correspondiente al domicilio registrado ante el Servicio de Impuestos Internos.

Sin embargo, recalamos, para lo anterior la Municipalidad respectiva necesaria y previamente tendrá que probar que el contribuyente ejerce habitualmente una actividad comercial y que ella, de acuerdo con los requisitos legales, es realizada en un lugar vinculante con el público.

2.3.2 Para estos efectos dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año.

Esta parte del inciso primero del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, fue incorporada en virtud de la Ley 20.288 publicada en el Diario Oficial con fecha 4 de Julio de 2008.

Se trata de una norma complementaria de la anterior, en cuanto precisa la forma y oportunidad en la que el Servicio de Impuestos Internos proporcionará la información (los domicilios comerciales) del contribuyente.

III. NUESTRAS CONCLUSIONES

Habiendo analizado las disposiciones legales del Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales, y en particular, los artículos 23 y 24 que describen el Hecho Gravado, como asimismo el artículo 2, del Decreto Supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior, que contiene el Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales, en particular sus letras b) y c) que se refieren a las actividades secundarias y terciarias, creemos que podemos -acorde con las normas legales y reglamentarias de nuestro ordenamiento- arribar a ciertas conclusiones en cuanto a la actividad de invertir, como también a las sociedades que tienen por objeto y/o por giro el invertir. Ellas a nuestro juicio serían las siguientes:

- a) La ley grava el ejercicio de actividades lucrativas secundarias y terciarias cuando ellas son realizadas habitualmente por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado.
- b) La ley no distingue si la actividad es ejercida por una persona natural o jurídica. Basta que ella se realice habitualmente con la concurrencia copulativa de los demás requisitos legales para gravarla.

- c) En cuanto a las llamadas sociedades de inversión, ellas no pueden ni deben gravarse con el tributo de esta ley por la sola circunstancia de lo que disponga su objeto social o por la naturaleza jurídica de las mismas. A ellas se les aplicará el tributo cuando tengan por giro o rubro el ejercicio permanente y habitual de actividades lucrativas secundarias y terciarias en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado, cuestiones de hecho que necesaria y previamente deberán tener que acreditarse por la Municipalidad respectiva.
- d) En cuanto a la actividad de invertir, entendida ella como el acto de colocar un caudal para percibir sus frutos, o en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos, ella no forma parte del hecho gravado descrito por la ley, ni en su reglamento. Nadie duda que la actividad rentística es una actividad que persigue el lucro. Sin embargo –subrayamos- el lucro que grava esta normativa es el lucro proveniente del ejercicio de actividades secundarias y terciarias, y según se ha explicado, la actividad que nos ocupa no está incluida, no forma parte, es ajena, a las actividades secundarias y terciarias, puesto que no es una actividad comercial (es civil), como tampoco ella involucra la distribución de bienes, ni la prestación de servicios.

Finalmente, y como hemos señalado, para ejercerla, no se requiere de un lugar determinado. La actividad de invertir es una actividad privada, que si bien la podemos realizar en nuestras casas u oficinas, "esos lugares" *con arreglo a las disposiciones de esta ley* no pueden asimilarse o entenderse como comprendidos en aquellos que ella señala.

IV. REVISIÓN DE LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

A nuestro juicio, el parecer de la Contraloría en esta materia, ha sido contradictorio, y a veces, confuso.

Si revisamos los distintos Dictámenes que sobre esta materia ha emitido la Contraloría General de la República –los que son obligatorios de acatar por parte de las Municipalidades de acuerdo a lo señalado en el artículo 9 de la ley 10.336- podremos apreciar que la interpretación de dicho Organismo a los preceptos legales por nosotros analizados, es en varios de sus dictámenes, coincidente en muchos aspectos.

Así, por ejemplo, y en lo referente a (i) la necesaria concurrencia copulativa de los requisitos legales señalados en los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales que deben verificarse para poder gravar con dicho tributo a un determinado individuo, como también, (ii) que lo anterior es una cuestión de hecho que deben acreditar las Municipalidades en cada caso particular, tenemos el Dictamen N° 51.815 de 15 de Octubre de 2004⁴ que en su parte pertinente señaló:

"En relación a las disposiciones legales transcritas, la jurisprudencia administrativa, ha señalado que la ley ha previsto como requisito para el ejercicio de una determinada actividad afecta al pago de patente comercial -en virtud de los artículos 23 y 24 del Decreto Ley N° 3.063, de 1979- que se cumplan determinados supuestos, a saber: a) que se trate de una actividad gravada con dicho tributo; b) que efectivamente aquélla se ejerza por el contribuyente, y c) que se realice en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado.

De este modo, según se advierte, un elemento fundamental para determinar si una persona domiciliada en la comuna se encuentra afecta a contribución, es establecer si efectivamente se realiza una actividad afecta a gravamen.

Sobre este punto, debe anotarse que la jurisprudencia de esta Contraloría General ha sostenido en el dictamen N° 29.751, de 2003, entre otros, que la determinación de si una empresa ejerce efectivamente una actividad lucrativa gravada con patente municipal es una cuestión de hecho que compete verificar al municipio ponderando los antecedentes aportados por el particular afectado y los que reúna mediante sus procedimientos de inspección.

En ese contexto, cabe consignar que la declaración de domicilio postal para los efectos de la comunicación con el Servicio de Impuestos Internos, si bien constituye un indicio de que una persona puede efectuar una actividad comercial gravada con patente comercial, no demuestra, sin embargo, por sí misma, el ejercicio efectivo de esa actividad, por lo que de esa sola manifestación no puede inferirse que una persona tenga un domicilio u oficina en que ejerza una actividad afecta al gravamen pertinente. (Aplica criterio contenido en el dictamen N° 32.292, de 2002).

Por lo mismo, la sola mención en la escritura social, de un objeto social que se corresponda con alguna de las actividades afectas a gravamen, no prueba por sí mismo que esa sociedad se encuentre afecta al pago de patente municipal, toda vez que debe acreditarse el ejercicio efectivo de la actividad económica.

Ahora bien, en la especie, se debe destacar, por una parte, que el municipio sólo funda su posición en el cambio de domicilio y en lo establecido en los estatutos de la empresa

⁴ Aplica Dictámenes N° 43.759 de 23 de Noviembre de 2001, 32.292 de 21 de Agosto de 2002, 57.488 de 16 de Diciembre de 2003 y 29.751 de 15 de Julio 2003.

recurrente -sin hacer alusión alguna a la circunstancia de si dicha empresa ejerce o no su giro-, y, por la otra, que el principal argumento de la recurrente consiste, precisamente, en el hecho de que no está realizando actividades de ningún tipo.

En mérito de lo expresado, no cabe sino sostener que atendidos los antecedentes aportados por la recurrente y el propio municipio, no se desprende que la entidad edilicia haya podido formarse la convicción acerca de la realización efectiva de una actividad lucrativa por parte de la sociedad de que se trata, a contar del período tributario respectivo, esto es, el segundo semestre del año 2003, siendo irrelevante el eventual ejercicio de actividades económicas de esa sociedad en la comuna de Santiago, en los períodos anteriores, toda vez que esa es una materia que de acuerdo a lo informado se encuentra en sede jurisdiccional y, por lo mismo, debe resolver el tribunal respectivo.

En consecuencia, atendidas las consideraciones precedentemente expuestas, la Municipalidad de Las Condes deberá abstenerse de exigir que la sociedad Servicios Financieros Legales Limitada, deba obtener y pagar patente municipal, en tanto la referida empresa no realice efectivamente actividades lucrativas en esa comuna, circunstancia que el representante de la empresa deberá comunicar oportunamente al municipio."

En los mismos términos se expresa en su Dictamen 20.655 de 2005, el que en su parte pertinente señaló:

"Por su parte, es dable señalar respecto del hecho de que la entidad en comento haya efectuado una declaración de inicio actividades ante el Servicio de Impuestos Internos, que ello no constituye un argumento suficiente para considerar que efectivamente se está desarrollando una actividad lucrativa de aquéllas gravadas con la contribución por concepto de patente comercial, toda vez que tal determinación es una situación de hecho que corresponde verificar al municipio a través de los antecedentes que le proporcione el propio interesado como asimismo a través de los mecanismos de que disponga para comprobar la efectividad del hecho." (Aplica dictamen N°. 26.524, de 2000).

Sin embargo, y particularmente cuando se le ha consultado en lo referente a las sociedades de inversiones, el criterio sostenido por la Contraloría -al menos hasta hace un par de meses- fue el siguiente:

"Dictamen N° 54.106 de 14 de Noviembre de 2006⁵.

⁵ En los mismos términos se ha pronunciado la Contraloría en los Dictámenes N° 60.459 de 19 de Diciembre 2008, 15.104 de 24 de Marzo de 2009, 37.529 de 13 de Julio y 37.957 de 15 de Julio de 2009.

La Municipalidad de Vitacura ha solicitado a esta Contraloría General la emisión de un pronunciamiento acerca de la procedencia de gravar con la contribución de patente municipal a las sociedades de inversiones que en sus estatutos o pactos sociales contemplen que su objeto será solamente efectuar actividades de inversiones en instrumentos financieros.

Expresa el municipio que la interrogante planteada tiene su origen en la solicitud que le efectuara una sociedad para exonerarse del pago de patente municipal, invocando para ello un fallo emanado de los Tribunales de Superiores de Justicia que respecto de una sociedad de similares características habría resuelto que no resulta procedente el pago de patente respecto de una empresa que realiza inversiones denominadas pasivas.

Al respecto, cabe señalar que atendido el carácter genérico de la consulta, corresponde que esta Contraloría General precise los criterios emanados de la jurisprudencia de esta Contraloría General, en relación al cobro de patente respecto de sociedades de inversiones. En primer término, debe destacarse que acorde a la definición de actividad terciaria contenida en el artículo 2º, letra c), del decreto N° 484, de 1980 del Ministerio de Hacienda -Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV de la Ley de Rentas Municipales-, como de lo concluido en la jurisprudencia administrativa contenida, entre otros, en los dictámenes números 28.667, de 1997 y 12.607, de 2006, la actividad realizada por las sociedades de inversión constituye una actividad lucrativa terciaria, por lo cual se encuentra afecta a la contribución de patente municipal, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979.

Confirma el hecho de que las sociedades de inversiones están afectas al pago de patente municipal, la modificación introducida por el artículo 4º, N° 6), de la ley N° 20.033, al inciso primero del artículo 24 del decreto ley N° 3.063, de 1979, en cuanto expresa que tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Siendo así, debe recordarse que el cobro de patente municipal resulta procedente en la medida que concurren copulativamente los siguientes requisitos: a) que la actividad esté gravada con ese tributo; b) que ésta sea efectivamente ejercida por el contribuyente y c) que se realice en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado.

Asimismo, cabe tener presente que la circunstancia de si un particular desarrolla efectivamente una actividad lucrativa, es una cuestión de hecho que corresponde establecer a la municipalidad de acuerdo a los antecedentes acompañados por el contribuyente y los que logre reunir mediante sus procedimientos de inspección. (Aplica dictamen N° 54.471, de 2004).

Por último, es necesario precisar que cuando existe contradicción entre un criterio establecido en la jurisprudencia de esta Entidad de Control y lo resuelto por los

Tribunales de Justicia en un proceso específico, atendido el efecto relativo de la sentencia, lo resuelto en ella debe ser aplicado exclusivamente al caso concreto, sin perjuicio de mantenerse vigente la doctrina señalada por esta Contraloría General respecto de las personas que no han sido parte de la acción judicial. (Aplica criterio contenido en el dictamen N° 45.833, de 2003).

En consecuencia, corresponde que la Municipalidad de Vitacura proceda al cobro de patente municipal respecto de las sociedades de inversión de acuerdo a los criterios señalados precedentemente.

Por las razones que hemos expuesto en la primera parte de este trabajo, en el que hemos analizado las disposiciones legales y reglamentarias en lo referente a las sociedades de inversión, como a la actividad de invertir, huelga señalar nuestra total disconformidad con el criterio anteriormente transcrito.

Como hemos anunciado, este fue el parecer del Organismo Contralor hasta este año, pues con fecha 25 Mayo último se ha emitido el Dictamen N° 27.677 (ratificado por el Dictamen N° 43.843 de 3 Agosto), por el que –según se ilustrará– se cambió el criterio imperante hasta la fecha reconsiderándose expresamente algunos de los Dictámenes emitidos hasta la fecha.

A continuación, transcribimos la parte pertinente del referido Dictamen, en el se contiene la nueva doctrina de la Contraloría General de la República, criterio que por cierto, compartimos plenamente, tanto por sus consideraciones, como por sus conclusiones.

"Ahora bien, sobre la materia es menester señalar, en primer término, que de acuerdo con lo establecido en los artículos 19, N° 20, 63, N° 14, y 65, inciso cuarto, N° 1, de la Constitución Política, la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos de cualquier clase o naturaleza es materia de ley, de la iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Por su parte, el referido artículo 23 del decreto ley N° 3.063, dispone que el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de ese cuerpo legal.

El inciso segundo de dicho precepto agrega que quedarán gravadas con esta tributación municipal, las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de maderas, labores de separación de escorias, moliendas o concentración de minerales, y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los

productores, en locales, puestos, kioscos o en cualquiera otra forma que permita su expendio también directamente al público o a cualquier comprador en general, no obstante que se realice en el mismo predio, paraje o lugar de donde se extraen, y aunque no constituyan actos de comercio los que se ejecuten para efectuar ese expendio directo.

El artículo 24 del citado decreto ley N° 3.063, de 1979, establece que la patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda. Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año.

Por su parte, el citado artículo 2°, letra c), del decreto N° 484, de 1980, del Ministerio del Interior, prescribe que se entenderá por actividades terciarias aquellas que consisten en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia, etc.

Luego, y en orden a establecer si la actividad de las sociedades de inversión pasiva queda gravada con patente municipal, es necesario indicar que el citado artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979, no grava toda actividad lucrativa, sino que sólo a aquellas de carácter secundario, terciario y las de naturaleza primaria que en dicho cuerpo normativo se detallan.

Enseguida, con relación a las expresiones primaria, secundaria y terciaria que emplea el anotado precepto, es necesario indicar que ellas aluden a una clasificación de las actividades económicas que atiende a las fases de extracción, elaboración y producción de bienes y la prestación de servicios para satisfacer necesidades de carácter económico, idea que se colige tanto de la asimilación de las actividades primarias con las extractivas que contempla el inciso segundo del citado artículo 23, como del significado que les asigna la ciencia económica a los referidos vocablos técnicos.

Así pues, y de acuerdo al principio de reserva legal en materia tributaria, corresponde interpretar con carácter estricto los elementos que configuran la relación jurídica en análisis –sujeto, hecho gravado, tasa, base imponible–, sin que el desarrollo reglamentario de tales elementos pueda extender el hecho gravado que ha configurado rigurosamente el legislador, de forma tal que la definición de actividad terciaria que establece el citado artículo 2°, letra c), del decreto N° 484, de 1980, debe interpretarse en términos que comprende únicamente el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios

de todo tipo.

Además, con relación a las sociedades de inversión pasiva, es necesario puntualizar que el mencionado decreto ley N° 3.063, de 1979, no grava a determinadas formas de organización empresarial –sociedades, comunidades, personas naturales– ni atiende a su objeto social, sino que grava el ejercicio efectivo de ciertas actividades establecidas en su artículo 23, sin que se haya distinguido entre sociedades o giros civiles y comerciales.

En cuanto a la mención que el citado artículo 24, inciso primero, hace a las sociedades de inversiones, es menester señalar que dicha alusión no puede entenderse en términos que el legislador haya constituido a dichas personas jurídicas por su sola naturaleza, como sujetos del anotado tributo municipal, con prescindencia del ejercicio efectivo de actividades gravadas, precepto que las alude exclusivamente para fines de fijar su domicilio, sin que se advierta en la historia de legislativa de dicho precepto, elementos en sentido contrario al expuesto.

En consecuencia, la inversión pasiva, que, en general, consiste en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos, sea cual fuere la forma jurídica que adquiera el inversionista, por no involucrar la producción de bienes, ni la prestación de servicios, no constituye una actividad que configure el hecho gravado contemplado en el artículo 23 del mencionado decreto ley N° 3.063, de 1979.

En cambio, las sociedades que presten algún tipo de servicios, incluidos los financieros, por constituir dicho quehacer una actividad terciaria, quedan gravadas con patente municipal, con independencia de su denominación u objeto social o de la circunstancia que además realicen actividades no gravadas.

Por consiguiente, en los términos expuestos, reconsidérense los dictámenes N°s. 12.607 y 54.106, ambos de 2006; 60.459, de 2008; 37.529 y 37.957, ambos de 2009."

V. REVISIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE NUESTRA EXCMA. CORTE SUPREMA.

En la jurisprudencia emanada de nuestra Excma. Corte Suprema –según veremos– también ha habido una evolución en los criterios.

Así, y mientras en buena parte de estos últimos años los fallos tendieron a arribar a las mismas conclusiones que las por nosotros señaladas (con algunos matices), en el último tiempo, y particularmente en el año 2009, ha habido un cambio de criterio que en nuestro parecer lejos de significar, como dicen algunos "fallos en contra del contribuyente", en nuestro parecer y lamentablemente -hay que decirlo- son contrarios al ordenamiento jurídico.

Importante resultó el fallo dictado en el año 2004⁶ en el que la Excma. Corte acogiendo el recurso de casación en el fondo interpuesto por la sociedad Inversiones Abranches Ltda. dictó la sentencia de reemplazo por la que resolvió que la referida sociedad "se encuentra exenta del pago de patente municipal, por las actividades que realice, en cuanto se enmarcan en el objetivo social previsto en la cláusula pertinente de su escritura social, porque ellas no configuran un hecho gravado por la Ley de Rentas Municipales."

Entre las distintas consideraciones que la Excma. Corte tuvo para acoger el recurso, creemos importante para los efectos de este trabajo destacar las siguientes:

"7º) Que el problema de derecho consiste en determinar si la empresa Inversiones Abranches Ltda. se encuentra afecta al tributo denominado patente municipal. Dicha empresa "tiene por objeto la inversión en toda clase de bienes corporales e incorpóricas con el objeto de percibir sus frutos o rentas. La sociedad no podrá efectuar actividades que consistan en el comercio y distribución de bienes ni en la prestación de servicios", según se estableció en la respectiva escritura de constitución, en su sección tercera, destinada precisamente a definir su objeto. Ello se hizo notar en el motivo sexto del fallo impugnado, al consignarse la defensa formulada;

9º) Que la contribución de patente municipal constituye el pago de un impuesto directo, ya que expresamente está incluida en el título IV del D.L. N° 3063, relativo a los "impuestos municipales". Por tratarse, en consecuencia, de un tributo, le son aplicables las normas constitucionales en materia tributaria, especialmente el principio de legalidad o reserva legal;

10º) Que, en consecuencia, para determinar si una persona natural o jurídica es objeto pasivo de la obligación tributaria del pago de contribución de patente municipal, es indispensable determinar si esa actividad está comprendida dentro del hecho gravado, que establece la ley. En el caso sublite la actividad de la reclamante -sociedad civil por definición de su objetivo social- no es una actividad secundaria o terciaria ni tampoco una actividad primaria que por excepción se grava en el artículo 23 inciso 2º del referido texto legal;

11º) Que, como consecuencias de lo anterior, se puede sostener que no es necesario invocar al respecto el que la reclamante esté comprendida en las exenciones del artículo 27 del referido Decreto Ley, ya que no necesita invocarla, desde el momento en que su

⁶ Causa Rol 2725-03 Inversiones Abranches Ltda. contra Municipalidad de Lo Barnechea, por el que la primera dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que declaró sin lugar el reclamo de ilegalidad formalizado por dicha sociedad. Pronunciado por la Tercera Sala, integrada por los Ministros Sr. Ricardo Gálvez; Sr. Humberto Espejo; Srta. María Antonia Morales y Sr. Adalis Oyarzún; y el Abogado Integrante Sr. José Fernández.

actividad no está incluida en el hecho gravado. Tampoco puede entenderse que las normas del Decreto Reglamentario, contenido en el D.S. N° 484 para la aplicación de los artículos 23 y 24 del D.L. N° 3063, al referirse a otras actividades lucrativas, pueda involucrar a la reclamante, ya que jamás un reglamento puede ir más allá de la ley, y el artículo 23 aludido es claro en orden a que las actividades primarias no están comprendidas, salvo en los casos de excepción contempladas en el artículo 23 inciso 2°;

12°) Que, ahora bien, si en el hecho una persona natural o jurídica aparentemente desarrolla o realiza una actividad primaria, corresponderá al municipio acreditar que dicha persona se ha apartado de su objetivo y que ejerce actividades primarias expresamente gravadas o secundarias o terciarias que deben pagar patente; lo que en el caso sub-lite no ha ocurrido por parte de la Municipalidad de Lo Barnechea;

13°) Que, en el caso de la especie, se trata de una sociedad de inversiones de carácter civil, que no obtiene algún tipo de lucro o ganancia colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar, especialmente si se toma en cuenta que, por medio del estatuto respectivo de dicha persona jurídica, quedó prohibido realizar actividades comerciales y la inscripción en el Registro de Comercio no tiene la trascendencia de transformarla en sociedad comercial, ya que ello se ha de hacer por requerimiento legal, al tratarse de una sociedad de responsabilidad limitada;

14°) Que, al no concluirlo del modo como ha quedado expresado y resolver como se expresó, el fallo impugnado efectivamente ha incurrido en error de derecho, tal como se ha razonado. Dicho sentencia vulneró los artículos 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales al decidir como lo hizo, así como la normativa sobre hermenéutica legal, con influencia substancial en lo dispositivo, porque merced a dicho error, desechó el que fue estimado como reclamo, validando el actuar municipal. Por lo tanto, el recurso de nulidad de fondo debe ser acogido."

Nosotros hemos querido subrayar algunas partes de las consideraciones anteriores para resaltar ciertas cuestiones que nos resultan importantes de destacar.

En primer término, aplaudimos la referencia que los sentenciadores hacen al principio de legalidad del tributo consagrado en nuestra Constitución Política, y consecuentemente, la fundamental importancia que reviste al aplicar o no una norma tributaria el determinar previamente si esa actividad (la que se desea gravar) está o no comprendida dentro del hecho gravado que establece la ley.

En segundo orden, también compartimos plenamente el recordatorio que hacen los sentenciadores al sujeto activo de la obligación tributaria, en este caso la Municipalidad de Lo Barnechea, en orden a que ella también debe cumplir con las reglas generales en materia de la prueba de las obligaciones. Específicamente, aquella consagrada en el artículo 1698 del Código Civil, que dispone que incumbe probar las

obligaciones o su extinción al que alega aquellas o ésta, plenamente aplicable en la especie. La Municipalidad de Lo Barnechea, como cualquier otro sujeto activo o acreedor de una obligación, incluyendo la tributaria, no está exento de probar el hecho de que en el actuar del contribuyente se verifican las conductas establecidas por el legislador en el hecho gravado.

En seguida, también es mención de nuestro reconocimiento la circunstancia de advertirse por los sentenciadores de que una sociedad con giro de inversiones, si bien puede obtener un lucro o ganancia (y ese es su propósito como el de toda sociedad) no lo obtiene colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar.

Sin embargo, debemos necesariamente hacer una observación en lo que nos parece existe una confusión en las consideraciones del presente fallo. En el fallo que comentamos, existe una constante referencia al objeto de la sociedad como una cuestión importante de clarificar para resolver la aplicación del gravamen, en circunstancias que en nuestro parecer a lo que hay que atender es al "ejercicio o no de la actividad descrita por el legislador", esto es, al giro de la sociedad, vale decir, a lo que ella se dedica con prescindencia de su objeto estatutario.

Como hemos dicho precedentemente, el legislador, en la Ley de Rentas Municipales, no grava a las sociedades por lo que establecen sus estatutos o por lo que se consagra en su objeto social. El legislador gravará a las sociedades y a las personas naturales por el "ejercicio de las actividades lucrativas secundarias y terciarias desarrolladas en su oficina, kiosko o lugar determinado", y si no se cumplen con dichos requisitos, no puede ni debe gravarse al contribuyente de ninguna forma.

Otra sentencia que se pronunció en similares términos que la anterior fue aquella dictada con fecha 9 de Julio de 2008⁷.

En esta causa fue la Municipalidad de Vitacura la que dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia pronunciada por la Il^{ta}. Corte de Apelaciones de Santiago que acogió el reclamo de ilegalidad interpuesto por "Inversiones El Manzano Limitada". La Excma. Corte Suprema acogió el recurso teniendo presente, entre otras, las siguientes consideraciones.

"UNDÉCIMO: Que conforme a los antecedentes que constan en autos, "Inversiones El Manzano Limitada" sólo posee inversiones en bienes raíces y depósitos a plazo y no

⁷ Autos Rol N° 601-07 la Municipalidad de Vitacura dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago que acogió el reclamo de ilegalidad interpuesto por "Inversiones El Manzano Limitada. La Excma Corte Suprema acogió el recurso. Pronunciado por la Tercera Sala, integrada por los Ministros Sr. Adalís Oyarzún, Sr. Hugo Dolmestch, Sr. Héctor Carreño, Sr. Pedro Pierry y Sra. Sonia Araneda.

obtiene algún tipo de lucro o ganancia colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar. Aún más, en el estatuto de dicha persona jurídica le quedó prohibido realizar actividades comerciales y, por consiguiente, su actividad no configura un hecho gravado en el citado artículo 23, como acertadamente lo consideró la sentencia que a través de este arbitrio se cuestiona;

DUODECIMO: Que, por consiguiente, la actividad de la reclamante -sociedad civil por definición de su objeto social- no puede entenderse comprendida dentro de las actividades secundarias o terciarias que grava el artículo 23 del texto legal antes referido, como acertadamente lo decidió la sentencia que se cuestiona;

DECIMO TERCERO: Que tampoco puede entenderse que las normas reglamentarias contenidas en el Decreto Supremo N° 484 para la aplicación de los artículos 23 y 24 del Decreto Ley N° 3.063, al referirse a "otras actividades lucrativas", pueda abarcar la de la reclamante, puesto que, como se sabe, un reglamento no puede ir más allá de la ley, especialmente en materia tributaria, en que es aplicable la norma constitucional del principio de legalidad o reserva legal;"

Sin embargo, en el año 2009 –en un fallo que no compartimos- la Excma. Corte cambio el criterio que hasta entonces había sostenido en esta materia, particularmente en los fallos del 2004 y 2008 que en sus partes pertinentes hemos reproducido precedentemente. Así, con fecha 29 de Septiembre de 2009, en los autos Rol 2516-08 la Excma. Corte rechazando el recurso de casación en el fondo interpuesto por Inversiones Riveros Riquelme Ltda. en contra de la de la sentencia pronunciada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, sostuvo en sus considerandos lo siguiente:

"SEXTO: Que la materia en discusión, como se ha visto, consiste en determinar si la sentencia de la Corte de apelaciones de Santiago estuvo o no errada en derecho al estimar que la empresa reclamante realiza las actividades que están dentro de aquellas que el Decreto Ley N° 3.063 señala como las que generan los gravámenes objeto de esta controversia;

NOVENO: Que así las cosas, para resolver si una persona natural o jurídica es objeto pasivo de la obligación tributaria del pago de contribución de patente municipal es indispensable determinar si la actividad por ella ejercida está comprendida dentro del hecho gravado que prescribe la citada ley;

DÉCIMO: Que de acuerdo a la escritura pública de constitución de la sociedad reclamante, esta tiene por objeto exclusivo actividades civiles como adquisición y enajenación de bienes raíces, la administración y percepción de sus frutos, inversión en bienes muebles, corporales e incorporales de toda clase, acciones y cualquier clase de valores mobiliarios, efectos públicos, derechos y sociedades, administrarlos y percibir sus

frutos, y en general cualquier actividad civil que los socios acuerden. Tales actividades importan la obtención de un lucro o ganancia, es decir, se trata de actividades lucrativas y por consiguiente configuran un hecho gravado en el citado artículo 23, como acertadamente lo consideró la sentencia que a través de este arbitrio se cuestiona;

UNDÉCIMO: Que refuerza lo anterior la circunstancia de que el artículo 27 de la ley ya citada establece que sólo están exentas del pago de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios;

UNDÉCIMO: Que lo que se lleva dicho conduce de manera natural a la conclusión de que no se vulneró, como se planteó, el artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, así como tampoco la normativa sobre hermenéutica legal, por lo que el recurso intentado no puede prosperar y debe ser desestimado"

Como primera cuestión, a nuestro entender, entre las consideraciones expuestas en la sentencia se evidencian contradicciones. Sí el sentenciador concluye que cualquier actividad lucrativa realizada por alguna persona natural o jurídica no exceptuada en el artículo 27 está gravada con el tributo de esta ley, no alcanzamos a entender la razón por la que en el considerando sexto y noveno plantea que la cuestión a determinar es si el contribuyente –en la especie una sociedad- realiza o no actividades comprendidas en el hecho gravado. Las sociedades son por definición legal sujetos que persiguen el lucro en términos tales que si ese propósito no existe, el sujeto es algo distinto de una sociedad. De esta forma, para qué molestarse en analizar la actividad de una sociedad para gravarla, toda vez que cualquiera sea lo que ella realice, por definición, perseguirá el lucro, y al no ser un contribuyente exceptuado en el artículo 27, siempre estará gravado.

Como segunda consideración, contrariamente a lo que se señala en el considerando décimo, las actividades lucrativas por si solas no son suficientes para quedar gravadas con el tributo de esta ley. Como majaderamente hemos dicho anteriormente, las actividades lucrativas que se gravan con el tributo de esta ley son las secundarias y terciarias y excepcionalísimamente, las primarias.

El legislador nunca ha señalado que lo gravado es el lucro, o cualquier lucro. La ley grava una clase especial de lucro. Aquel que proviene de la actividad secundaria o terciaria, y en ciertos casos de la actividad primaria, y cuando además, se verifican y concurren copulativamente los demás requisitos legales, como la habitualidad o ejercicio permanente de ella en un local, kiosko, oficina o lugar determinado.

Finalmente, a nuestro juicio es errado sostener –como se llega a entender de la lectura de los considerandos décimo y undécimo- que la excepción al gravamen de la

actividad lucrativa estaría dada por ser el sujeto activo de ella alguno de aquellos señalados en el artículo 27 de la ley.

Hay muchas causales por las que una persona, no obstante realizar ella una actividad lucrativa, puede no incurrir en el hecho gravado, y en consecuencia, dicha actividad no quedar gravada, como ser, que la actividad no sea habitual, o que siendo una actividad realizada habitualmente, ella sea una actividad civil –como en la especie es la actividad de inversión o rentística- o que ejerciendo una actividad, en forma habitual y siendo ella mercantil de conformidad con el artículo 3 del Código de Comercio, ella se realice en un lugar distinto de un local, oficina, kiosko o lugar determinado, como es el caso de aquellas inversiones que siendo mercantiles son sin embargo realizadas o materializadas por Internet, telefónicamente, en el domicilio civil, o de cualquier forma que no se vincule con el público.

La ley, en el artículo 27 –al igual que lo hacen otras leyes tributarias que exceptúan a un contribuyente de pagar un tributo- exceptúa a las personas ahí indicadas de contribuir al pago del tributo cuando la actividad por ellas realizadas cumple con todos y cada uno de los elementos que conforman el hecho gravado. De otra forma, el legislador no tendría para qué mencionarlos (para qué excepcionar del tributo a alguien que su actuar no cumple con los requisitos para gravarlo). Al efecto, es conveniente traer a la memoria la misma argumentación que esta Excma. Corte tuvo en consideración el año 2004 en la causa Rol 2725-03 ya transcrita precedentemente, en la que señaló que, *"como consecuencias de lo anterior, se puede sostener que no es necesario invocar al respecto el que la reclamante esté comprendida en las exenciones del artículo 27 del referido Decreto Ley, ya que no necesita invocarla, desde el momento en que su actividad no está incluida en el hecho gravado."*

VI. OTRAS CONSIDERACIONES.

Sin perjuicio de lo gravoso que resulta para el orden jurídico –y desde luego, para el bolsillo del contribuyente- el constatar la aplicación incorrecta de una ley, cuestión que por sí sola bastaría como conclusión y dar por finalizado este trabajo, creemos que también es la oportunidad para ilustrar cómo la situación analizada puede incidir, repercutir y perjudicar otros entornos, en los cuales, no obstante perseverarse con tanto esfuerzo y empeño en el último tiempo, sin embargo, ello no se logra por cuestiones como las que estamos analizando.

Me refiero específicamente al inalcanzado esfuerzo de años por hacer de Chile un país plataforma de inversiones.

Si uno revisa la prensa de los últimos años, podrá advertir la constante aparición de noticias como la siguiente:

"Nicolas Sarkozy anuncia visita a Chile en cita con Presidenta Bachelet .El jefe de Estado francés la recibió en el Palacio del Eliseo en un encuentro de trabajo que duró poco más de una hora y en el que no estuvo su famosa esposa, Carla Bruni.

..... Por la mañana, la Presidenta había asistido a un encuentro con el Movimiento de Empresas de Francia (Medef). Ahí, frente a empresarios chilenos y franceses, destacó el manejo de Chile ante la crisis y llamó a invertir en el país, arguyendo que es una nación seria, que tiene estabilidad económica, que cumple los contratos y que puede ser una plataforma de inversiones para el resto de América Latina".⁸

Y esto no es nuevo. Ya en el año 2002 también se podía leer la siguiente noticia:

*"Comité de Inversiones Extranjeras busca atraer a multinacionales al país.
Lanzarán campaña "Chile país plataforma"*

En un mes más el Comité de Inversiones Extranjeras y Corfo lanzarán oficialmente una campaña denominada "Chile país plataforma" que tiene como objetivo atraer a multinacionales para que establezcan en Chile su centro de operaciones para América Latina."

Es más, y guardando consecuencia con lo expuesto, en el mismo año 2002 se publicó la Ley 19.840 (también llamada Ley de Sociedades Plataforma de Inversiones) por la que se introdujo el artículo 41D a la Ley sobre Impuesto a la Renta a objeto de establecer un régimen de tributación especial a las sociedades que tengan por objeto exclusivo la realización de inversiones en el país y en el extranjero. De hecho, y para los propósitos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el legislador expresamente dispuso que las citadas sociedades (las que cumplan con los requisitos del artículo 41D referido) no se considerarán domiciliadas en Chile para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que tributarán en Chile sólo por sus rentas de fuente chilena.

Sin embargo, y hasta la fecha son muy pocas las sociedades que se han constituido en base a esta normativa. ¿Qué es lo que ha pasado que a pesar de tenerse el propósito de hacer de Chile un país plataforma de inversiones, y no obstante el esfuerzo de las autoridades y de la dictación de una normativa especial, ello no se logra?

⁸ Nicolás Sarkozy anuncia visita a Chile en cita con Presidenta Bachelet. Santiago, Chile: El Mercurio, sábado 30 de mayo 2009. p. C-3 (En sección: Nacional)

La respuesta es simple. Porque existen interpretaciones erradas como las que hemos analizado en este trabajo, que son inconcebibles para un proyecto país como este. A nuestro juicio, no es consecuente invitar a un extranjero para establecerse en Chile con el propósito de que -a través de la sociedad plataforma de inversiones que constituye- invierta un patrimonio en el extranjero, y al mismo tiempo, gravarle infinitamente ese mismo patrimonio por la sola circunstancia de materializar la inversión.

Se ha dicho que el legislador, junto con excepcionar a estas sociedades del impuesto a la Renta, debió también excluir las actividades de ellas de la Ley de Rentas Municipales. A nuestro juicio lo anterior no es correcto. Como hemos señalado, el hecho de invertir (en derechos o acciones como obligatoriamente lo exige el artículo 41D de la Ley sobre Impuesto a la Renta)⁹ no es una actividad primaria, secundaria ni terciaria, y por lo mismo, el legislador no tenía necesidad alguna para tener que excepcionarla de dicho tributo.

Son varios los juicios que contribuyentes del artículo 41D han interpuesto en contra de las Municipalidades por el cobro de este tributo, todos sin éxito.¹⁰

Creemos que es el momento de revisar esta situación, a objeto de terminar con lo que consideramos es una errada interpretación de la ley, pero también, para que a través de su correcta aplicación se termine con la incerteza jurídica que ha producido la contradictoria jurisprudencia sobre la materia.

⁹ De acuerdo con el número 6 del artículo 41D de la Ley sobre Impuesto a la Renta "las inversiones que constituyen su objeto social se deberán efectuar mediante aporte social o accionario, o en otros títulos que sean convertibles en acciones, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 87 de la ley N° 18.046"

¹⁰ *Lambic Chile S.A. contra Ilustre Municipalidad de Las Condes* (2008): Corte Suprema 27 de agosto de 2008, Rol 2491-2007 (Recurso de casación en el fondo).

MESH Chile S.A. contra Ilustre Municipalidad de Las Condes (2008): Corte Suprema 28 de agosto de 2008, Rol 2507-2007 (Recurso de casación en el fondo).