

ER
012

**“LAS SOCIEDADES DE INVERSION
PASIVA Y LA CONTROVERSIA CON
SUS PATENTES MUNICIPALES”.**

PATRICIO JOSE ANGUITA BEITZE



**MEMORIA
DE
TITULO**

UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL

MEDER
(33)
2012

2634B

M09.436 -CO

UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL
FACULTAD DE DERECHO

MEMORIA DE PRUEBA.

Nombre del alumno:
Patricio José Anguita Reitze.

**"LAS SOCIEDADES
DE INVERSIÓN PASIVA Y
LA CONTROVERSIA CON
SUS PATENTES MUNICIPALES".**

**FACULTAD DE DERECHO
2012**

UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL
FACULTAD DE DERECHO

Santiago, 20 de junio, 2012

Señora
Solange Doyharçabal Casse
Directora
Facultad de Derecho
Presente

Señora Directora:

El Departamento de Investigación Jurídica ha revisado la Memoria de Prueba del alumno, don **PATRICIO JOSÉ ANGUITA REITZE**, titulada "LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN PASIVA Y LA CONTROVERSIAS CON SUS PATENTES MUNICIPALES", y sobre la base de este segundo estudio y del Informe del Profesor Guía, señor Lisandro Serrano Spoerer, viene en confirmar la nota Cinco (5.0), con la que ha sido calificada.

Dios guarde a la señora Directora,


VICTOR MUKARKER OVALLE

DIRECTOR

DEPARTAMENTO DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA
"PROFESOR ENRIQUE EVANS DE LA CUADRA"

UNIVERSIDAD GABRIELA MISTRAL
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE INVESTIGACIÓN
JURÍDICA

P.S.: Se acompaña Informe del Profesor Guía,
Señor Lisandro Serrano Spoerer.

VMO/Pmp.

Lisandro Serrano S.
Guillermo Weinstein I.
Lisandro Serrano R.

Paula Weinstein P.
Mauricio Maggi C.
Mauricio Zelada P.

Liliana Serrano R.
Arturo Covarrubias M.
Pablo Sáenz de S.M.

Andrés Del Valle V.
Antonio Serrano R.

Santiago, 18 de Julio de 2012

Señor
Víctor Mukarker
Facultad de Derecho
Universidad Gabriela Mistral
Presente

Estimado Víctor:

Me es muy grato informar la Memoria preparada por el señor Patricio Anguita Reitze para optar al grado de Licenciado en Derecho titulada "LAS SOCIEDADES DE INVERSION PASIVA Y LA CONTROVERSI A CON SUS PATENTES MUNICIPALES".-

La Memoria se encuentra dividida en cuatro capítulos y una Conclusión final.

El Capítulo I titulado "Conceptualización de las sociedades de inversión pasiva" está dedicado a determinar los conceptos de sociedad, inversión y pasiva.

El Capítulo II "Normativa y tratamiento tributario de estas sociedades" el autor lo dedica a analizar la normativa que regula la formación de estas sociedades y el tratamiento tributario de las mismas.

En el capítulo III titulado "Cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva y argumentos para hacerlo" se analiza la argumentación y los fundamentos que justificarían el cobro de patente municipal a las denominadas sociedades de inversión pasiva.

El Capítulo IV "Argumentos contra el cobro de patente municipal a sociedades de inversión y últimos dictámenes al respecto" está dedicado a exponer los fundamentos y argumentos que se esgrimen, especialmente por la Contraloría General de la República, para sostener que las sociedades de inversión pasiva no están sujetas al pago de patente municipal.

Termina la Memoria con una Conclusión en que el autor se pronuncia acerca de su opinión sobre el tema.

El trabajo del señor Anguita está bien desarrollado, el lenguaje utilizado es adecuado aunque en algunas partes un poco coloquial.

El tema desarrollado en la Memoria es de gran actualidad respecto al cual existen pronunciamientos claros de la Contraloría General de la República en cuanto a que este tipo de sociedades no queda afecta al pago de patente municipal. Frente a ello las Municipalidades han seguido cobrando las patentes, ignorando la opinión de la Contraloría, creando un clima de absoluta incertidumbre en esta materia, más aún si algunos fallos de nuestros tribunales avalan la posición de las Municipalidades.

Por las razones expuestas es mi opinión que la Memoria del señor Patricio Anguita Reitze titulada LAS SOCIEDADES DE INVERSION PASIVA Y LA CONTROVERSI A CON SUS PATENTES MUNICIPALES debe ser aprobada y para efectos reglamentarios calificada con nota cinco (5).

Sin otro particular, saluda atentamente a usted,


Lisandro Serrano Spoerer

“LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN PASIVA Y LA CONTROVERSIA CON SUS PATENTES MUNICIPALES”.

Alumno: Patricio José Anguita Reitze

Profesor: Lisandro Serrano Spoerer

Facultad de Derecho

Universidad Gabriela Mistral

Santiago, 18 de Junio de 2012.

Índice:

Índice	1
Introducción	4
Capítulo I: Conceptualización de las “sociedades de inversión pasiva”	7
• Título I: Preámbulo del concepto	7
- Subtítulo I: El término “sociedad”.....	7
- Subtítulo II: Concepto de “inversión”.....	11
- Subtítulo III: Significado del término “pasiva”.....	12
• Título II: Las sociedades de inversión pasiva	14
Capítulo II: Normativa y tratamiento tributario de estas sociedades	17
• Título I: Normativa que regula la formación de estos entes	17
- Subtítulo I: Clases o categorías de sociedades.....	17
- Subtítulo II: Respecto al giro.....	22
• Título II: Tratamiento tributario de estas sociedades	23
- Subtítulo I: Tributación de las rentas de estas sociedades.....	25
- Subtítulo II: Pago de patentes municipales.....	27
- Subtítulo III: Valor y forma de pagar la patente municipal.....	29
Capítulo III: Cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva y argumentos para hacerlo	33
• Título I: Cobro de patentes a sociedades de inversión pasiva por parte de las municipalidades	33

- **Título II:** Los argumentos de las municipalidades para realizar el cobro de estas patente municipales.....35
 - Subtítulo I: Cobro de patente municipal a empresas que tienen inversiones en otras empresas que ya pagaron patente municipal...36
 - Subtítulo II: El artículo 23 del Decreto Ley 3.063 y sus expresiones genéricas y amplias.....37
 - Subtítulo III: Definición de actividad terciaria otorgado por el Decreto N°484 del Ministerio del Interior para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales....38
 - Subtítulo IV: Modificación establecida en el artículo 4 N°6, de la Ley 20.033 al artículo 24 inciso primero del Decreto Ley 3.063.....40
 - Subtítulo V: La determinación de si un particular desarrolla o no una actividad lucrativa es una cuestión de hecho que corresponde a la municipalidad determinar.....41
 - Subtítulo VI: Establecimiento taxativo de personas exentas del pago de patente municipal en el artículo 27.....42
 - Subtítulo VII: Requisitos que deben concurrir para la procedencia del cobro de patente municipal.....43

Capítulo IV: Argumentos contra el cobro de patente municipal a sociedades de inversión y últimos dictámenes al respecto.....46

- **Título I:** Últimos dictámenes de la Contraloría al respecto.....46
 - Subtítulo I: El nuevo criterio de la contraloría expresado en el Dictamen N° 27.677 de 2010.....46
 - Subtítulo II: Confirmación del cambio de criterio mediante Dictamen 6.512 del 1 de febrero de 2012.....49

- **Título II: Argumentos en contra del cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva.....53**
 - Subtítulo I: Definición de actividad terciaria contenida en el Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior de Chile.....53
 - Subtítulo II: Normas en materia de tributos exigen una interpretación “estricta” y no extensiva.....56
 - Subtítulo III: Las patentes municipales son un impuesto sometido a la garantía constitucional de reserva legal.....58
 - Subtítulo IV: El Decreto Ley 3.063 grava ciertas actividades lucrativas y no a determinadas personas.....60
- Conclusión.....63**
- Bibliografía.....72**

Introducción.

Un brusco cambio se ha generado en los últimos dos años con respecto al cobro de un tributo. Hablamos del cobro de patente municipal, tributo que se crea mediante el Decreto Ley 3.063 del año 1979, con el propósito de dar más presupuesto a las Municipalidades.

El cambio al que nos referimos consiste en que desde el año 1980, un tipo de sociedades llamadas “de inversión” pagaban tributo como todos los demás contribuyentes que llevaran a cabo una actividad lucrativa. Sin embargo el año 2010, la Contraloría General de la República de Chile (autoridad a cargo de la materia) cambia el criterio con que resolvía todos los conflictos que giraban en torno a este tema en particular. El cambio consiste en que antes del año 2010, la Contraloría declaraba como sujetos a la obligación de pagar patente municipal a estas sociedades, aún cuando estas realizaran inversiones de las denominadas “pasivas”, que a simple vista no se encontraban gravadas por el cuerpo normativo que crea el impuesto (Decreto Ley 3.063 de Rentas Municipales y Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio de Interior de Chile, para su aplicación), sin embargo desde el año 2010 en adelante la contraloría cambia su criterio, indicando que desde ese año, el solo hecho de revestir el carácter de “sociedad de inversiones” no habilita a las municipalidades para realizar el cobro de la

patente municipal, sino que además es necesario que se determine caso a caso si estas sociedades en particular llevan a cabo alguna de las actividades que los cuerpos normativos en cuestión (Decreto Ley 3.063 de Rentas Municipales y su reglamento de aplicación Decreto 484 del Ministerio del Interior de Chile) declaran como actividades afectas al pago de patente municipal.

Desde la década del noventa, las sociedades llamadas “de inversión pasiva” (por no desarrollar actividades gravadas) comienzan a reclamar respecto al cobro de este impuesto, debido a que entienden que este es injustificado puesto que no desarrollan ninguna de las actividades descritas por la ley como “terciarias” (que es de la categoría de actividades a las que estas pertenecen).

Durante tres décadas, las municipalidades cobraban esta patente a cualquier sociedad de inversión, sin importar si desarrollaban actividades denominadas “pasivas” o no, pero desde el año 2010 cambia totalmente el panorama, ahora las municipalidades no pueden cobrar el tributo a las sociedades de inversión si estas solo realizan actividades de las denominadas “pasivas”.

La intención de esta memoria es justamente sumergirse en este tema, para intentar vislumbrar el conflicto y sus motivos. Para ello, primeramente es menester intentar determinar con la mayor precisión posible el trasfondo de estas sociedades, entender su finalidad y composición, para posteriormente revisar el conflicto en cuestión. Durante el análisis del conflicto, intentaré describir con detalle los argumentos planteados por cada una de las posiciones en conflicto (partidarios y detractores del cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva), revisando y basando mi análisis mayormente en los Dictámenes de la Contraloría General de la República, debido a que este es el organismo estatal a cargo de la fiscalización y revisión de la correcta actuación de las Municipalidades y la aplicación que estas hagan de las Leyes y demás normas jurídicas de nuestro ordenamiento.

Finalmente terminaré el análisis del conflicto con una conclusión, la cual consistirá en valorar la justificación de los argumentos planteados por los partidarios de ambas posiciones, con la intención de dar una opinión basada y fundamentada en todo lo obrado.

CAPITULO I:

CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS “SOCIEDADES DE INVERSIÓN PASIVA”

Título I: Preámbulo del concepto.

Para lograr entender la nomenclatura de una sociedad de inversión pasiva, debemos primero precisar de donde surgen sus términos.

Subtítulo I: El término “sociedad”.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, nos encontramos con una estructura que organiza a los sujetos de derecho en personas (salvo en derecho internacional, donde se habla de personas, estados, organismos internacionales, etc.). Las personas a su vez se clasifican en personas naturales y personas jurídicas según el artículo 54 de nuestro Código Civil, definiendo las personas naturales en el artículo siguiente como *“todo individuo de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición”*.¹

Luego, Bello nos define a la persona jurídica como *“una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser*

¹ Artículo 54, Código Civil, Editorial Jurídica de Chile, 4 de septiembre de 2006

representada judicial y extrajudicialmente".² Sin embargo esta definición ha sido criticada por la doctrina chilena debido a su simpleza (teniendo en cuenta la complejidad de lo que significa una persona jurídica) y además porque se concentraría más en las características y facultades de las personas jurídicas que en definir las.

Es por todo esto que la doctrina chilena entiende a las personas jurídicas como *"entes abstractos con fines de unidad colectiva y al cual la ley, para el logro de sus fines, les reconoce una cierta capacidad de goce y ejercicio"*.³

Dentro de estas personas jurídicas, debemos distinguir aquellas que pertenecen al ámbito del derecho público (como lo son el fisco, las municipalidades y en general, aquellos entes ficticios que perciben financiamiento del erario público) y aquellas de derecho privado, donde encontramos personas jurídicas sin fines de lucro (corporaciones y fundaciones) y personas jurídicas con fines de lucro, es aquí donde encuadramos a las sociedades.

² Artículo 545, Código Civil, Editorial Jurídica de Chile, 4 de septiembre de 2006

³ Apuntes Derecho Civil Preliminar año 2007, Profesora Carolina Devoto, UGM.

La sociedad está definida por el Código Civil, como *“un contrato en virtud del cual dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan”*.⁴

Una primera clasificación distingue entre sociedades a título universal (que son aquellas sociedades que comprenden todo el patrimonio de los socios) y están estrictamente prohibidas por el artículo 2056 del Código Civil, con excepción de la sociedad conyugal, y encontramos por otro lado a las sociedades a título singular, que engloba a todas las sociedades existentes en el país (con la excepción de las sociedades conyugales en materia de familia como fue dicho, que tienen un tratamiento especial). En estas sociedades a título singular, el socio puede poner todos los bienes que estime conveniente a merced de la sociedad, pero estos deberán estar debidamente singularizados por mandato del mismo artículo 2056.

Por último, podemos distinguir entre sociedades civiles y comerciales, siendo civiles todas aquellas que no lleven a cabo actos de comercio, los cuales se especifican en el artículo 3 del Código de Comercio. Luego se puede subdistinguir dentro de las sociedades civiles y comerciales;

⁴ Artículo 2053, Código Civil, Editorial Jurídica de Chile, 4 de septiembre de 2006

las sociedades colectivas, las en comandita, las de responsabilidad limitada, las sociedades por acciones y las sociedades anónimas, estas dos últimas por mandato expreso del legislador, se entienden siempre comerciales (se entiende que realizan actividades comerciales aunque en la realidad no sea así). También existen las E.I.R.L. o empresas individuales de responsabilidad limitada, pero no se pueden clasificar propiamente como una sociedad, puesto que el titular de estas necesariamente es una sola persona.

Subtítulo II: Concepto de “inversión”.

Este concepto no lo debemos vincular a un término jurídico, sino más bien debemos vincularlo al ámbito económico, entendiendo a la inversión como *“el acto mediante el cual se adquieren ciertos bienes con el ánimo de obtener ingresos o rentas a lo largo del tiempo. La inversión se refiere al empleo de un capital en algún tipo de actividad o negocio con el objetivo de incrementarlo. Dicho de otra manera, consiste en renunciar a un consumo actual y cierto a cambio de obtener beneficios futuros y distribuidos en el tiempo”*.⁵

⁵ Massé, Pierre. *La elección de las inversiones*. Editorial Sagitario.

Subtítulo III: Significado del término “pasiva”.

El uso del término “pasivo”, en el ámbito del derecho tiene vinculación con ejercer un rol inferior o de menor poder en la relación jurídica (como por ejemplo; ser el sujeto pasivo de la relación jurídica en un comodato sería sinónimo de ser el deudor).

Sin embargo y enmarcando el término “pasivo” en el contexto de nuestro tema a tratar, la pasividad no adquiere el mismo significado, esto porque necesariamente debe ir unido a los dos términos recientemente analizados (sociedad e inversión). Así, podemos encontrar la real intención en la utilización de este término dentro del concepto de “sociedad de inversión”.

La pasividad estará ligada a llevar a cabo actividades que sean de inversión, y por lo tanto generen utilidades, pero con la diferencia de que no estamos aquí ante un proceso de producción que tenga como resultado un bien o producto, ni de la prestación de un servicio que tenga como resultado una remuneración.

La inversión pasiva se entiende entonces como “el llevar a cabo la utilización del capital para la adquisición de bienes que devenguen utilidad sin mediar en ellos ningún tipo de injerencia, trabajo,

manipulación ni perfeccionamientos por parte del inversionista”. De esta forma, entendemos que el inversionista en estos casos lo único que hace es utilizar el capital en la compra de estos bienes y luego espera sin intervención alguna que este devengue la utilidad.

La forma más fácil de entender esta inversión es ejemplificando, y los casos más claros de inversión pasiva son la compra de acciones, bonos, debentures u otros títulos representativos de dinero o de crédito. En estos casos, estos bienes no necesitan ningún tratamiento productivo o extractivo y tampoco la prestación de un servicio, con el solo transcurso del tiempo estos bienes generaran una utilidad o pérdida que será percibida por su titular.

Título II: Las sociedades de inversión pasiva.

Luego de haber analizado cada uno de los términos o conceptos que componen la nomenclatura de estas sociedades, podríamos aventurarnos a configurar una definición.

Un concepto de estas sociedades podría ser “aquellas sociedades que se dedican a la inversión de una parte de su capital en la adquisición de bienes que, sin mediar proceso productivo ni prestación de servicios, generan una utilidad con el transcurso del tiempo”. Sin embargo, y a pesar de que el concepto no es del todo erróneo, para el tema que nos convoca (el cual radica en el tratamiento tributario que se le da a estas sociedades), hay un punto a precisar de relevancia, este punto es la “necesidad de que estas sociedades tengan como única actividad las inversiones pasivas”.

Si bien la inversión pasiva puede ser una parte de la actividad que tiene una empresa, para el ámbito tributario, una sociedad será de inversión pasiva cuando la “totalidad de sus actividades” se aboquen a llevar a cabo este tipo de inversiones, puesto que de lo contrario estarán afectas al pago de patente municipal (tema que se tratará en profundidad durante el desarrollo de esta memoria).

Así entonces, debemos configurar una definición de estas sociedades integrando el punto recién tratado para lograr dar un concepto preciso y útil al derecho tributario.

En materia jurisprudencial, la Contraloría, a través de su contralor subrogante, doña Sonia Doren Lois, nos da un concepto de inversión pasiva en un Dictamen del 25 de mayo de 2010, definiéndolas como *“la adquisición 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”*.⁶ Concepto que se da en el contexto de un fallo para dirimir un conflicto acerca de la posibilidad de cobrar patente municipal a contribuyentes que llevan este tipo de actividad.

Esta definición es bastante concisa y precisa, sin embargo no nos sirve del todo porque está basada en el conflicto tratado en el dictamen, conflicto que radica en el cobro de patente municipal a las inversiones pasivas en general, por lo tanto esta definición enfatiza la poca importancia que reviste la forma que adopta el sujeto de la inversión pasiva, indicando que éste puede ser una persona natural o una

⁶ Dictamen 27.667 de 25 de mayo de 2010, Contraloría General de la República.

persona jurídica en cualquiera de sus composiciones. Nuestra intención es precisar sobre las sociedades de inversión pasiva en particular.

Es por esto que nace la inquietud e interés de conformar un concepto de “sociedad de inversión pasiva”, integrando en él los elementos dados por la definición de “inversión pasiva” de la Contraloría.

De todo lo analizado, un concepto acertado o cercano a la realidad de estas sociedades sería: “toda aquella sociedad que utiliza la totalidad de sus capitales y recursos en la adquisición de bienes que; sin mediar proceso productivo, extractivo, ni prestación de servicio alguno, generan una renta, ganancia o pérdida por el solo transcurso del tiempo, y que tienen como única actividad o giro la de invertir en este tipo de bienes”.

Esta definición, lo que intenta hacer es integrar todos los elementos de relevancia que integran una sociedad de inversión pasiva, estos elementos los podemos distinguir como:

- Sociedad de inversión.
- Adquiere bienes que generan ganancia o pérdida sin necesidad de intervención ni extracción.
- Tiene como única actividad o giro la compra y venta de este tipo de bienes.

Ya vista la nomenclatura de estas sociedades y entendiendo cual es su rol en materia económica, podemos continuar en rumbo a tratar el tema que motivó la realización de esta memoria: el tratamiento tributario de estas sociedades y en particular, el problema que se ha dado en cuanto al cobro de patentes municipales a estas.

CAPITULO II:

NORMATIVA Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE ESTAS SOCIEDADES.

Título I: Normativa que regula la formación de estos entes.

Subtítulo I: Clases o categorías de sociedades.

La regulación jurídica en que caen inmersas estas sociedades no se diferencia de las otras sociedades, salvo en cuanto a su giro. De esta manera, al indagar en una de estas sociedades, deberemos ir hasta su acta constitutiva para distinguir dentro de qué clase de sociedad se enmarca, o sea si estamos ante una sociedad civil o comercial y qué clase de sociedad es (sociedad colectiva, en comandita, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad por acciones, empresa individual de responsabilidad limitada o sociedad anónima). En conclusión, los requisitos de constitución se van a sujetar a los requisitos particulares que requiera cada una de estas clases de sociedad, sin tener diferencia alguna con cualquier otra sociedad que se constituya en la misma categoría y con otro giro:

- En caso de una sociedad colectiva o en comandita, debemos distinguir si esta es comercial o civil, para regirnos por lo que dicen

los artículos 2053 y siguientes del Código Civil y/o los artículos 348 y siguientes del Código de Comercio.

- En caso de una sociedad de responsabilidad limitada, debemos recurrir a la ley 3.918 del año 1923, independientemente de estar ante una sociedad comercial o una civil, porque el artículo primero de la ley indica que rige para ambas clases de sociedades de responsabilidad limitada (aunque como sabemos, esta ley es muy escueta y solo cambia algunas características fundamentales de las sociedades colectivas reguladas en el Código Civil y Código de Comercio, para luego reenviar todo el resto de la reglamentación de las sociedades de responsabilidad limitada, que ella misma crea, a la normativa a propósito de las sociedades colectivas).
- En caso de encontrarnos con una sociedad anónima, será pertinente la ley 18.046 del año 1981 y su reglamento conformado por un decreto supremo número 587 del año 1982. Como fue antes dicho, estas sociedades se entienden siempre comerciales, debido a mandato expreso del legislador.
- En caso de encontrarnos ante una S.P.A. o “sociedad por acciones”, debemos dirigirnos a la ley 20.190 del año 2007. Esta es una de las nuevas formas que otorga el legislador para constituir una sociedad,

donde ya no es estrictamente necesario el requisito de que los socios sean “dos o más”, debido a que la totalidad de las acciones pueden reunirse en un mismo socio y “no” por ello el patrimonio de la sociedad se va a confundir con el patrimonio del socio como persona natural. Esto se hace principalmente para proteger a los pequeños empresarios que por no querer o no poder asociarse, debían responder de las deudas del negocio que emprendían con la totalidad de su patrimonio.

- En caso de estar ante una E.I.R.L. o “empresa individual de responsabilidad limitada”, debemos recurrir a la ley 19.857 del año 2003, ley que tiene el mismo propósito de la ley 20.190 de “sociedad por acciones” o S.P.A., pero con la diferencia que aquí el negocio solo puede tener un titular, y como no puede haber más de un titular, no es preciso en este caso hablar de “sociedad”, aquí estamos ante la figura de una especie de “patrimonio separado de afectación” o como su título lo indica, “una empresa individual”. La gran ventaja de esta nueva figura jurídica es que permite a su dueño separar su capital propio como persona natural del capital que dispondrá para la realización de su negocio o emprendimiento, con lo cual separa de su

patrimonio aquella parte con la que él quiere responder ante sus acreedores.

Sin embargo no está de más precisar que en la mayoría de los casos, estas sociedades, sea cual fuere la forma jurídica que adopten, serán calificadas como sociedades comerciales, ya sea porque la ley lo establece (como es el caso de las sociedades por acciones y las sociedades anónimas que se consideran siempre comerciales por el legislador) o debido al rubro de estas sociedades de inversión pasiva, ya que su giro siempre se va a vincular a las actividades que el artículo 3 de Código de Comercio describe como "actos de comercio", más precisamente en los numerales 10, 11 y 12.

Por lo tanto, quizá el único ejemplo que se podría proponer para que una de estas sociedades de inversión pasiva tuviera el carácter de "sociedad civil", sería el caso de aquella que se dedicare únicamente a la compra de bienes inmuebles con el ánimo de obtener rentas de estos producto del mayor valor que adquieran con el paso del tiempo, y además que esta sociedad no esté conformada como una S.P.A. o una S.A. Por esto entendemos que es muy poco probable encontrarse con una sociedad de inversión pasiva que revista el carácter de "sociedad civil", en casi todos los casos estaremos ante una sociedad con carácter "comercial".

Subtítulo II: Respecto al giro.

Estas sociedades requieren, para llevar a cabo el desarrollo de sus actividades, dejar establecido de la manera más clara y precisa posible la actividad que van a realizar (como lo requiere el giro de cualquier sociedad). El giro de una de estas sociedades puede estar compuesto por el desarrollo de actividades de inversión pasiva únicamente, o el desarrollo de estas inversiones pasivas unidas al desarrollo de otra actividad que no será una inversión pasiva.

La importancia del giro radica en el tratamiento tributario que se le dará a cada una, porque en el caso de sociedades con giros que integren tanto inversiones pasivas como otras actividades, estas sociedades quedarán afectas (sin discusión) a tributación por concepto de "pago de patente municipal", por los motivos que se explicarán más adelante. Respecto de aquellas sociedades de inversión que contengan en su giro solamente actividades de inversión pasiva, van a entrar al conflicto o discusión de si deben o no pagar patente municipal.

Título II: Tratamiento tributario de estas sociedades.

El tributo es un ingreso de carácter público, son “prestaciones obligatorias” que debe hacer el particular al Estado por haber llevado a cabo o incurrir en un “hecho gravado” expresamente por ley.

Dentro de la clasificación de los tributos, encontramos las tasas, las contribuciones, los derechos y los impuestos. Respecto a las tasas, podemos decir que estos son el ingreso público que percibe el Estado como contraprestación de algún beneficio o servicio (por ejemplo la entrega de un certificado), por lo tanto no son de interés para nuestro análisis. Luego nos encontramos con las contribuciones, que son gravámenes con el objeto de distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de ciertas obras o servicios. Sin embargo la Constitución de 1980 los prohíbe expresamente, indicando que ningún tributo puede tener una destinación predeterminada y todos deben ir al erario de la nación (salvo un par de excepciones expresas de la misma Constitución), por lo tanto tampoco son de nuestro interés. También encontramos a los denominados “Derechos”, que son gravámenes en virtud de cuyo pago se autoriza al contribuyente a realizar algo que la ley prohíbe (por ejemplo el pago de patentes). Por último, tenemos los impuestos que son “aquellos gravámenes exigidos por el Estado para

cubrir sus gastos, sin que el contribuyente obtenga otro beneficio que aquel indeterminado, el que se traduce en el funcionamiento de los servicios públicos”. Estos últimos dos son los tributos que requieren de nuestro análisis, ambos comparten dos fines fundamentales: el financiamiento del Estado y sus organismos, y la redistribución de las riquezas.

Todo lo recientemente dicho se debe tener presente al momento de analizar la carga tributaria de un contribuyente, para entender qué tipo de tributos está obligado a pagar.

Para el análisis tributario, también debemos tener en cuenta que el Derecho Tributario carga de diferentes formas a los sujetos obligados al pago de tributos, es por ello que dependerá de en qué categorías caiga cada sujeto obligado por las cargas tributarias para analizar qué determinado tributo esta afecto a la actividad realizada. En el caso de este análisis, se determinará específicamente el tratamiento tributario que obliga solamente a las sociedades de inversión pasiva.

Subtítulo I: Tributación de las rentas de estas sociedades.

Para realizar un análisis determinante de los impuestos a que están sujetas las rentas de una de estas sociedades, debemos recurrir al Decreto Ley 824 de 1974, el cual se ocupa de forma clara y sistematizada de las categorías y cargas de cada renta. Según esta norma, primero debe distinguirse si estamos ante rentas “del capital” o rentas “del trabajo”.

En el caso de las rentas de las sociedades de inversión pasiva, como ya fue explicado, son rentas donde se utiliza el capital sin llevar a cabo ningún proceso productivo o de explotación ni prestación de servicios, por lo tanto queda a la vista que aquellas rentas que se perciben por estas sociedades son rentas que se clasifican como “rentas del capital” y por lo tanto quedan afectas al impuesto que grava estas rentas de capital, llamado impuesto de “primera categoría”. Todo esto se expresa en el artículo 20 del decreto ley 824 sobre impuesto a la renta.

En el caso de las “rentas del trabajo”, (que son aquellas rentas percibidas por el desarrollo del trabajo personal por sobre el empleo de capital, bienes o maquinarias), estas quedan gravadas, según la ley de impuesto a la renta, por el “impuesto único de segunda categoría”, o por

el “impuesto global complementario” o “impuesto adicional”, dependiendo de si se trata de trabajadores dependientes o independientes, o trabajadores domiciliados o residentes en Chile o en el extranjero, combinaciones que deben revisarse caso a caso, pero que no son objeto de nuestro análisis por no gravar a las sociedades de inversión pasiva.

Por lo tanto las rentas de las sociedades de inversión pasiva deberán pagar impuesto de primera categoría solamente, correspondiente según el año calendario (año 2012) a un 18.5% de las utilidades percibidas. Además estas rentas deberán pagar “impuesto adicional” o “impuesto global complementario” al momento de repartir utilidades entre los accionistas o socios (dependiendo de qué tipo de sociedad se trate), el pago de uno de estos dos impuestos recién mencionados va a depender de si éste accionista es domiciliado o residente en Chile (pagará impuesto global complementario) o no domiciliado ni residente en el país (caso en que deberá pagar impuesto adicional). Sin embargo lo recién dicho no grava a la sociedad de inversión pasiva, sino que grava a sus socios y/o accionistas en la repartición de utilidades, por lo que en estricto rigor, el único impuesto del decreto ley 824 que grava a estas sociedades es el “impuesto de primera categoría”.

Subtítulo II: Pago de patentes municipales.

La norma que establece el pago de patentes municipales es el “Decreto Ley 3.063, del año 1974”, que en su título IV habla “De los impuestos municipales”.

El artículo 23 (primer artículo del título IV) nos indica en su primer inciso que toda actividad lucrativa, sea esta secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza, queda afecta al pago de patente municipal. Luego en la primera parte del segundo inciso grava también a las actividades primarias o extractivas cuando medien procesos de elaboración. Por último, el inciso final del artículo indica la frase “El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este artículo”, lo cual es la causa de dictación del “Decreto N°484 del Ministerio del Interior en 1980”.

Respecto al decreto recién indicado, en su artículo segundo, se especifica qué se entiende en el Decreto Ley 3.063 por “actividad primaria, secundaria y terciaria”. De nuestro interés, la letra C del artículo 2 del Decreto N° 484 define a las actividades terciarias como *“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.”⁷

Esta definición es de nuestro interés, puesto que se generó desde hace años una discusión que radica en si se puede o no encerrar a la inversión pasiva dentro del concepto de “actividad terciaria gravada por el Decreto Ley 3.063 sobre impuestos municipales”, lo cual ha generado el cobro de patente municipal por parte de las Municipalidades y las quejas de los titulares de estas sociedades de inversión.

⁷ Artículo 2 Letra C, Decreto N° 484 de 1980, Ministerio del Interior de Chile.

Subtítulo III: Valor y forma de pagar la patente municipal.

En cuanto al valor de la patente municipal, este dependerá de ciertos parámetros:

- En primer lugar, quedan exentas del pago de estas patentes todas aquellas personas jurídicas "sin fines de lucro" que realicen acciones de beneficencia, culto religioso, culturales, de ayuda mutua, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios, según el artículo 27 del Decreto Ley 3.063.
- Personas que ejerzan profesiones liberales o cualquier otra ocupación lucrativa, pagaran patente municipal únicamente en la comuna donde tengan su consulta, oficina o estudio, la cual corresponderá a una U.T.M. (unidad tributaria mensual), lo cual los habilitará para ejercer su oficio o profesión en todo el territorio nacional. Esto lo indica el artículo 32 del Decreto Ley 3.063.
- Aquellos contribuyentes que según el Decreto Ley 824 (Ley de impuesto a la renta) no están obligados a demostrar renta mediante balance general, quedan afectos al pago anual de una U.T.M. por concepto patente municipal según el inciso quinto del artículo 24 del Decreto Ley 3.063.

- En todos los otros casos, el valor anual de la patente municipal corresponderá al dos y medio por mil (0.25%) y cinco por mil (0.5%) del capital propio de cada contribuyente con un tope mínimo de una U.T.M. y un tope máximo de 8 mil U.T.M. Todo esto se señala en el artículo 24 inciso segundo del Decreto Ley 3.063.

Las variaciones que experimenten los valores de las patentes municipales dependerán de los planos reguladores y acuerdos del alcalde con el consejo municipal para fijar el valor de la patente, que debe respetar los rangos y límites señalados.

En cuanto a la forma de pagar esta patente, lo primero que se debe tener en cuenta es analizar si de acuerdo al artículo 23 del Decreto Ley 3.063, está o no gravada la actividad que se desarrolla con patente municipal, o si se está exento según el artículo 27 o alguna otra disposición. En caso de no estar exento del pago de esta patente, debo analizar si estoy en el caso señalado en el artículo 24 inciso quinto o artículo 32 del Decreto Ley 3.063 (caso en que mi obligación está determinada, solo debo pagar una U.T.M. anual por concepto de patente municipal).

Si no se está en ninguno de los casos recientemente señalados, debo entonces analizar y determinar cómo cumplir con la obligación del pago de esta patente, para lo cual primero debo determinar cuál es mi capital propio. Para esto, el artículo 24 inciso tercero del Decreto Ley 3.063 indica que se entiende por capital propio *“el inicial declarado por el contribuyente en caso de actividades nuevas o el declarado en el balance general del último mes de diciembre, aplicando los reajustes, aumentos y disminuciones establecidas por el artículo 41 del Decreto Ley 824 (Ley de impuesto a la renta)”*.⁸

Por la dictación de la Ley 20.280 se introduce el inciso séptimo al artículo 24 del Decreto Ley 3.063, el cual permite a contribuyentes que tengan parte de sus inversiones en negocios o empresas que también pagan patente municipal, deducir del capital propio estos valores y así evitar la “doble tributación”, o sea, pagar dos veces patente municipal por una misma inversión.

El artículo 25 del Decreto Ley 3.063 nos indica cómo pagar estas patentes municipales en caso de contribuyentes con domicilios en diferentes comunas (ya sean sucursales, oficinas, locales u otras unidades de gestión empresarial). En estos casos, el contribuyente debe

⁸ Artículo 24, inciso tercero. Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales.

presentar en el mes de mayo una declaración en que se incluya el capital propio y además una especificación del número de trabajadores que realizan actividades en cada una de las sucursales, locales, oficinas, etc. en las diferentes comunas. Esta declaración se presenta en la municipalidad donde se encuentra la casa matriz del contribuyente, municipalidad que de acuerdo a los datos entregados comunica tanto al contribuyente como a las demás municipalidades vinculadas la porción del capital propio que corresponde a cada sucursal. Hecha esta determinación, cada municipalidad calculará y aplicará el monto de la patente que corresponderá pagar a cada sucursal, según las tasas vigentes en cada comuna. Las municipalidades vinculadas que estén en desacuerdo con esta determinación recientemente señalada, pueden recurrir a la Contraloría General de la República para que esta resuelva la controversia breve y sumariamente.

Por último, el artículo 28 del Decreto Ley 3.063 nos señala que cualquier documento que el contribuyente deba presentar para el otorgamiento de patentes municipales está exento de todo cobro, impuesto o derecho municipal. El pago de patente se contempla que cubre periodos de 12 meses que comienzan el día 1º de julio y el 30 de junio de cada año, puesto que se puede pagar en dos cuotas.

CAPITULO III:

COBRO DE PATENTE MUNICIPAL A SOCIEDADES DE INVERSIÓN PASIVA Y ARGUMENTOS PARA HACERLO.

Título I: Cobro de patentes a sociedades de inversión pasiva por parte de las municipalidades.

Desde que se dicta el Decreto Ley 3.063 sobre “Rentas Municipales”, se efectúa a todo emprendimiento económico que se desarrolle en la actividad primaria, secundaria o terciaria, el cobro de una patente municipal, lo cual se especifica y determina en el título IV de la misma norma.

El problema se comienza a producir cuando algunas sociedades de inversión pasiva comienzan a cuestionarse el porqué de este cobro. El cuestionamiento radica en que según la definición de actividad terciaria (contenida en el artículo 2 del Reglamento de aplicación del Decreto Ley 3.063, Decreto N°484), esta comprende “el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo”. Para estas sociedades, su giro no comprende ni comercio, ni distribución y tampoco prestación de servicio alguno, por lo tanto el cobro que realizan las municipalidades es incorrecto.

Debido a esto, algunas sociedades de inversión comienzan a entablar reclamos ante la Contraloría General de la República (que como bien sabemos, es según el artículo 6 de la Ley 10.336, el ente encargado de dirimir conflictos en esta materia). Sin embargo, durante mucho tiempo esta contienda se resolvió a favor de las municipalidades, lo cual tuvo como consecuencia que estas sociedades decidieran llevar el conflicto a la justicia ordinaria, quien resolvía en muchos casos a favor de las sociedades de inversión, pero con efecto relativo como toda sentencia (osea, este fallo solo vincula u obliga a las partes en conflicto), por lo tanto aquellos que no se contemplaban en la sentencias no obtenían beneficio alguno respecto del criterio contrario de estos tribunales versus el criterio de la Contraloría.

Debido a estos fallos contradictorios entre la Contraloría y Tribunales, es que comienza a generarse en el rubro un clima de incertidumbre y discusión sobre si estas sociedades están realmente gravadas con el pago de estas patentes según el Decreto Ley 3.063, los titulares de estas personas jurídicas no tienen claro si deben o no pagar la patente.

Título II: Los argumentos de las municipalidades para realizar el cobro de estas patentes municipales.

Desde que se comienza a realizar el cobro de patentes a estas sociedades, a lo largo del tiempo se han ido dando diferentes argumentos para justificar que el cobro no corresponde, pero para llevar un orden consecutivo de los argumentos, es conveniente primero revisar los argumentos de las municipalidades y aquellos que están a favor de este cobro de patentes.

Los argumentos que se dan por este sector del conflicto (sector a favor del cobro) se basan principalmente en lo expreso que es el legislador, tanto en el Decreto Ley 3.063 como en el Decreto N°484 del Ministerio del Interior, para gravar a este tipo de sociedades y en lo lógico que conlleva cobrar patente a una actividad lucrativa del sector terciario (así como se lleva a cabo el cobro a todas las demás actividades terciarias) tan clara como lo es “llevar a cabo inversiones”.

Subtítulo I: Cobros de patente municipal a empresas que tienen inversiones en otras empresas que ya pagaron patente municipal.

Aquí estamos hablando de la doble tributación, debido a que un mismo capital se gravaba dos veces, osea este capital pagaba dos veces patente, primero en la empresa donde se administran los capitales y posteriormente en la empresa que realiza inversiones en esta empresa que administra los capitales.

Muchas veces se interpusieron reclamos ante la Contraloría, lo que tuvo como consecuencia varios dictámenes de la misma entidad (Dictamen 22.468 de 1989, Dictamen 16.639 de 1991 y Dictamen 23.459 de 1996, entre otros) donde se permite deducir estos valores según el artículo 41 y siguientes de la Ley sobre impuesto a la renta.

Finalmente este tema no requiere de mayor análisis, puesto que por Ley 20.280 de 2008, en su artículo 2 N°3 letra C, se integra al Decreto Ley 3.063 el inciso sexto del artículo 24, donde en definitiva se permite en forma expresa a los contribuyentes realizar deducción de parte del capital que se encuentre invertido en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, para la determinación del capital propio, del cual se saca el porcentaje de patente municipal a pagar.

Subtítulo II: El artículo 23 del Decreto Ley 3.063 y sus expresiones genéricas y amplias.

El artículo 23 del mencionado Decreto Ley expresa textualmente en su primer inciso, 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”*⁹. Posteriormente en el inciso segundo de este artículo se agregan las actividades primarias. Por último este artículo entrega la reglamentación de la aplicación de este artículo al Presidente de la República.

En los primeros fallos en la materia, vemos como las partes a favor del cobro de este impuesto (municipalidades) esgrimen con frecuencia este argumento, indicando que al integrar el legislador la expresión *“toda profesión, oficio, industria, arte o cualquier otra actividad lucrativa”* más la expresión *“sea cual fuere su naturaleza o denominación”*, se estampa claramente en la norma la intencionalidad del legislador de gravar a *“toda ocupación lucrativa”*, haciéndolo con expresiones de carácter amplio, de manera de lograr abarcar todas las posibles situaciones de actividad lucrativa.

⁹ Artículo 23, inciso primero. Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre *“Rentas Municipales”*.

Subtítulo III: Definición de actividad terciaria otorgado por el Decreto N°484 del Ministerio del Interior para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales.

Este Decreto se confecciona debido al mandato establecido en el inciso final del artículo 23 del Decreto Ley 3.063 (entre otras normas que también se refieren al decreto). La finalidad que establece el mismo artículo 23 es “reglamentar la aplicación de este artículo”.

Inmediatamente de entrada en vigencia el Decreto Ley 3.063 el año 1979, se confecciona este Reglamento N°484, que comienza a regir al año siguiente (año 1980).

Este Reglamento N°484 en su artículo 2, letra C), define que por actividad terciaria se entiende *“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."¹⁰

Con esta definición de actividad terciaria que da el legislador (a través del poder ejecutivo, mediante un reglamento del ministerio del Interior), las municipalidades sostienen la justificación del cobro de patente municipal a las sociedades de inversión pasiva, indicando que nuevamente el redactor de la norma utiliza términos amplios con la intención de abarcar a "toda actividad lucrativa que no esté comprendida en las primarias o secundarias", luego cita una serie de ejemplos de forma ilustrativa y que en caso alguno se limitarían a aquellos mencionados.

Lo que las municipalidades tratan de reflejar al esgrimir estos dos últimos argumentos (explicados en el Subtítulo II y III), es que el legislador tiene la clara intención de gravar a "toda actividad lucrativa", toda actividad que genera alguna especie de ganancia, sin importar de qué se trate esta actividad.

¹⁰ Artículo 2, Letra C. Decreto N°484 de 1980, Ministerio del Interior de Chile.

Subtítulo IV: Modificación establecida en el artículo 4 N°6, de la Ley 20.033 al artículo 24 inciso primero del Decreto Ley 3.063.

En esta modificación al Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales, el legislador establece que se integre al artículo 24 de la mencionada norma que *“Tratándose de sociedades de inversión o sociedades de profesionales, cuando estas 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”*.¹¹

Este argumento es quizá el más claro o justificativo de la posición de las municipalidades para realizar el cobro de patente municipal, debido a que mas allá de interpretar al legislador en lo que “quiso decir” (argumentos del Subtítulo II y III sobre amplitud de conceptos utilizados), aquí el legislador menciona expresamente a las sociedades de inversión, indicando como debe realizarse el cobro cuando estas no registren domicilio comercial. Las municipalidades entonces estiman que aquí no puede ser más clara la intención del legislador por integrar a estas sociedades de inversión al grupo de actividades que deben ser gravadas con el cobro de patente municipal.

¹¹ Artículo 24, inciso primero. Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre “Rentas Municipales”.

Subtítulo V: La determinación de si un particular desarrolla o no una actividad lucrativa es una cuestión de hecho que corresponde a la Municipalidad determinar.

De la lectura de los artículos 24, 25 y 26 se desprende esta facultad de las municipalidades, que también ha entendido así la Contraloría, al citar este argumento en distintos fallos respecto de la materia.

Esta facultad que se le otorga a la municipalidad consiste en determinar si una persona está desarrollando o no una actividad lucrativa, y de qué clase, en caso de que la respuesta sea afirmativa. Para llevar a cabo esta determinación, la municipalidad obviamente debe ajustarse y respetar todas las reglas otorgadas por el legislador para el caso. En el desarrollo de esta facultad, la municipalidad debe llevar a cabo esta determinación de acuerdo al mérito de los antecedentes acompañados por el contribuyente y el cotejo de estos con los antecedentes que la misma municipalidad pueda reunir mediante sus procedimientos de inspección, documentos oficiales e información que le aporte el Servicio de Impuestos Internos.

Subtítulo VI: Establecimiento taxativo de personas exentas del pago de patente municipal en el artículo 27.

El Decreto Ley 3.063 contiene una norma originaria (norma establecida desde su dictación) en la que se hace una mención expresa y, a juicio de las municipalidades, taxativa de aquellos casos en que una persona puede llegar a quedar exenta del pago de patente municipal. Esta norma se encuentra ubicada en el artículo 27 del Decreto Ley 3.063 de 1979, expresando que *“Sólo están exentas del pago de la contribución de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios”*.¹²

Se indica aquí que este argumento se debe entender en conjunto con el que indica que el legislador tiene la intención de gravar a toda actividad lucrativa en forma amplia, puesto que en el artículo 27 del decreto en cuestión se utiliza la palabra “Sólo” al comienzo del mismo con la intención de dejar claramente establecido que aquellas personas exentas del pago de patente municipal serán únicamente aquellas sindicadas por el mismo artículo.

¹² Artículo 27, Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre Rentas Municipales.

Subtítulo VII: Requisitos que deben concurrir para la procedencia del cobro de patente municipal.

De la lectura del artículo 24 del Decreto Ley 3.063, la jurisprudencia de la Contraloría ha entendido que se desprenden 3 requisitos para que una actividad se encuentre gravada con el tributo en cuestión:

- a) Que la actividad esté gravada con ese tributo.
- b) Que ésta sea efectivamente ejercida por el contribuyente.
- c) Que se realice en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado.

A criterio de las municipalidades y los adherentes a la postura de cobrar patente municipal a estas sociedades de inversión pasiva, en el caso en particular de estas sociedades si se estaría cumpliendo con estos tres requisitos.

Respecto al requisito de la letra c), claramente esta actividad se realiza en un lugar determinado, incluso la misma norma en el artículo 24 inciso primero indica que hacer en caso de que estas sociedades no registren domicilio comercial.

En cuanto al requisito expuesto en la letra b), en el caso de sociedades de inversión, está claro que el contribuyente es la misma sociedad independientemente de sus accionistas o socios.

Por último, respecto a la letra a), se genera un conflicto, debido a que a juicio de las municipalidades, se cumpliría con este requisito por todos los argumentos planteados en los subtítulos anteriores de este título, puesto que:

- En el “subtítulo I” se plantea el argumento de aquellas empresas que tienen inversiones en otras empresas que ya pagaron el tributo, permitiendo descontar este monto del monto a pagar en patente, lo que no hace más que confirmar que estas sociedades, al regirse por esta norma y acceder al beneficio, están cargadas con el tributo.
- Los “subtítulos II y III” indican como argumento la amplitud de los conceptos utilizados por el legislador con la clara intención de gravar la mayor cantidad de situaciones posibles.
- El “subtítulo IV” es el argumento más claro de la intención del legislador de gravar a estas sociedades, puesto que textualmente las cita a propósito de “sociedades de inversión o de profesionales que no registren giro comercial”, con lo que no puede concluirse otra cosa sino que el legislador tubo el ánimo de gravar esta actividad

desarrollada por las sociedades de inversión pasiva, sobretodo porque el legislador al mencionarlas no distingue entre sociedades de inversión en general (como se indicó en el capítulo I, título II) y sociedades de inversión pasiva, por lo tanto el interprete no tiene derecho a hacer distinciones donde el legislador no la ha hecho.

El cobro de las patentes de las sociedades de inversión

Sin embargo y pese a lo recientemente explicado, las sociedades de inversión y aquellos partidarios de que el cobro de estas patentes es injustificado, basan sus argumentos precisamente en el incumplimiento del requisito recientemente explicado en la letra a) (osea, que la actividad este gravada con ese tributo). Según este sector del debate, el legislador no grava, por varias razones, a estas sociedades, razones que se pasaran a explicar en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO IV:

ARGUMENTOS CONTRA EL COBRO DE PATENTE MUNICIPAL A SOCIEDADES DE INVERSIÓN Y ÚLTIMOS DICTÁMENES AL RESPECTO.

Título I: Últimos dictámenes de la Contraloría al respecto.

Subtítulo I: El nuevo criterio de la Contraloría expresado en el Dictamen 27.677 de 2010.

Como ya fue explicado anteriormente, desde la entrada en vigencia del Decreto Ley 3.063 del año 1979 y hasta el año 2010, se mantuvo un criterio uniforme respecto al tema tratado en esta memoria.

Durante más de 30 años, cada vez que se interponía un reclamo ante Contraloría para solicitar la revisión sobre la legitimidad de este cobro, se determinaba por este organismo que el cobro se justificaba por una serie de argumentos ya expuestos.

Sin embargo y no contentos con estas respuestas de la Contraloría, algunos de los sujetos afectados por estos fallos recurrían tanto a los Tribunales Ordinarios de Justicia como al Tribunal Constitucional,

esgrimiendo diferentes argumentos que sustentaban la posición contraria y reafirmando el carácter erróneo de este cobro.

Si bien, la Contraloría en la mayoría de sus dictámenes precisa el carácter relativo de las sentencias que emanan de tribunales y que por lo tanto solo afectan a aquellas personas que se vieron afectadas o beneficiadas en el caso en concreto, es inevitable entender que la Contraloría comienza a tomar en cuenta los argumentos expuestos ante tribunales.

Comienza entonces un nuevo criterio en la materia desde el Dictamen 27.677 de 25 de mayo del año 2010. En este último, se determina por la señora Sonia Doren Lois (Contralor General de la República Subrogante) que estas sociedades no necesariamente deben ser sujetas al cobro de patente municipal.

Lo que se establece en este dictamen no es el que se exime del pago de la patente a estas sociedades, sino que el cobro se debe justificar en que lleven a cabo alguna actividad de las que el Decreto Ley 3.063 y Decreto 484 gravan con esta patente. El dictamen indica, a grandes rasgos, que no se puede establecer el cobro de patentes municipales a estas sociedades por el solo hecho de ser "sociedades de inversión

pasiva”, sino que el cobro debe realizarse por la actividad que llevan a cabo gravada con el impuesto.

Luego el mismo dictamen expone los argumentos de porqué no se puede entender la actividad de “inversión pasiva” como una actividad gravada, para finalizar la exposición precisando que cuando estas sociedades realicen actividades gravadas (como comercialización de cualquier tipo o prestación de servicio alguno) podrán ser sujetas al cobro de este impuesto, pero en la medida que la actividad desarrollada por estas sociedades sea únicamente la “adquisición de bienes con fines rentísticos, los cuales no involucran la producción de bienes ni prestación de servicios”, no podrán ser sujetas al cobro de estas patentes debido a su giro o actividad específica no se puede entender gravada con el impuesto por no estar considerada en la ley de forma expresa.

Subtítulo II: Confirmación del cambio de criterio mediante Dictamen 6.512 del 1 de febrero de 2012.

Luego de emitido el dictamen 27.677 de 2010, se forma un caos respecto al cobro de patente municipal a estas sociedades, lo cual es muy simple de explicar: existen cerca de 72.000 sociedades de inversión en nuestro país, las cuales en caso de pagar impuesto, estarían sujetas a una patente de entre un 0,25% y un 0,5% de su capital propio o capital patrimonial, con el tope establecido por el legislador de 8.000 UTM. Ante la imposibilidad de realizar el cobro de patente por parte de las municipalidades a estas sociedades, la recaudación de fondos se reduce enormemente, debido que en algunas municipalidades la recaudación por concepto de pago de estas patentes alcanzaba los 800 millones. Se entiende que las municipalidades más afectadas serían las de Providencia, Las Condes, Santiago, Vitacura, Lo Barnechea y Ñuñoa, debido a la ubicación que tienen (cercanos al centro económico de Santiago) y debido a que en ellas se concentra mayormente la creación de estas sociedades.

Es por ello que en junio del año 2010, la AChM (Asociación Chilena de Municipalidades) y los alcaldes de los municipios de San Miguel, Macul, Santiago, La Florida, Providencia, La Cisterna, Maipú y Lo Barnechea

solicitan a la Contraloría General de la República la reconsideración del dictamen 27.677 de 2010 que cambia drásticamente el criterio sostenido desde la imposición de la normas contenidas en el Decreto Ley 3.063.

En esta solicitud de reconsideración se esgrime por parte de los recurrentes argumentos enfocados principalmente a indicar que la interpretación de las normas que se llevó a cabo por parte de la contraloría en el Dictamen 27.677 es errónea, (además de esgrimir los argumentos ya expuestos en el capítulo III, título II de esta Memoria), entre estos argumentos se encuentran:

- Que se establece una categoría de sociedades exentas del pago de impuestos (Sociedades de Inversión Pasiva)
- Que se establece un nuevo concepto de inversión
- Que se ha constituido una “diferencia arbitraria” entre las personas naturales y las personas jurídicas que desarrollan este tipo de inversiones.
- Que con el nuevo criterio establecido en el Dictamen 27.677, sería inaplicable el Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior de Chile.

Sin embargo, la Contraloría desestima la reconsideración solicitada, confirmando el criterio contenido en el Dictamen 27.677 de 2010:

- Respecto a que se establecería una nueva categoría de sociedades exentas de pago: la Contraloría estima que no se ha confeccionado una nueva categoría de sociedades ni un nuevo concepto de inversión. Simplemente y de acuerdo con la facultad que entrega la Ley 10.336 en su artículo 6 sobre “facultad de interpretación de normas”, se conceptualiza a la inversión de modo general y según sus principales características, la cual puede ser realizada por cualquier persona, dentro de las que se encuentran las personas jurídicas, sin la intención de categorizarlas de forma diferente.
- Respecto a que se realiza una diferencia arbitraria respecto a personas naturales: la Contraloría estima que tanto las personas naturales como jurídicas que realicen alguna actividad gravada con el referido impuesto están en una situación de igualdad jurídica, por lo tanto no entiende que se esté llevando a cabo una “diferencia arbitraria” en el tratamiento de aplicación de cobro de patente.

- Respecto a que se torna inaplicable el Decreto N° 484 de 1980: la Contraloría indica que en la interpretación tanto de este precepto como del Decreto Ley 3.063 se tiene en cuenta la garantía de “reserva legal en materia de establecimiento de tributos”, por ello se justifica la modificación del criterio de la contraloría respecto a este tema. Así, la intención de la Contraloría no es dejar sin aplicación el Decreto N°484, sino que limitar su alcance, puesto que él no puede ser el medio para gravar nuevas actividades con este impuesto por el principio de reserva legal de los tributos.

Luego en el dictamen se abordan, además, otros argumentos que trataremos a continuación en el siguiente título, respecto a motivos de fondo y contra argumentos a aquellos que justifican el cobro de estas patentes municipales.

En conclusión, este dictamen no hace más que reafirmar el nuevo criterio que de hoy en adelante entiende la Contraloría para el cobro de patentes municipales a estas sociedades de inversión.

Título II: Argumentos en contra del cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva.

Subtítulo I: Definición de actividad terciaria contenida en el Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior de Chile.

A pesar de que este argumento cita una norma muy específica, es el primero que expongo por ser el argumento que da comienzo a la discusión sobre todo este tema de cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva. Aquellos que son partidarios de la posición que se opone al cobro de patentes a estas sociedades, esgrimen este argumento en el principio de su argumentación para luego darle sentido a todo el resto de los argumentos en forma sistemática.

Pues bien, el citado Dictamen N° 484 del 1980 es justamente un reglamento que ordena su confección el artículo 23 del Decreto Ley 3.063 de Rentas Municipales, para hacer una aplicación acertada de su contenido, aclarando con expresiones técnicas y precisas el alcance que deben tener algunas de las expresiones del Decreto Ley 3.063. Es así como el artículo 2, letra C del Decreto N° 484 indica que por actividad terciaria *“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.”¹³

Lo que se argumenta aquí es precisamente que el legislador utiliza las expresiones “comercio y distribución de bienes y la prestación en de servicios” para definir lo que se entiende por actividad terciaria. Aquí está el punto en que se centra toda la discusión, pues esto se reluce en todo el resto de los argumentos, se indica que “la inversión pasiva no efectúa ni el comercio, ni la distribución de bien alguno y tampoco la prestación de servicios”.

Reafirma el argumento la misma norma citada, pues continua definiendo la actividad terciaria al indicar que “es toda actividad lucrativa que no se encuentre comprendida en la definición de actividad primaria y secundaria”. Se podría entender con esto que se quiere así gravar a toda actividad, sin embargo el legislador da una serie de ejemplos que, si bien no son taxativos, son todos referidos a actividades que conllevan

¹³ Artículo 2, Letra C. Decreto N° 484 de 1980, Ministerio del Interior de Chile.

la comercialización y/o distribución de bienes, o la prestación de algún servicio, o sea se refieren a las mismas actividades que define la primera parte del artículo 2 letra C, por lo tanto lo único que hacen estos ejemplos es reafirmar lo que se indica al principio de esta norma, o sea reafirma que una actividad terciaria debe conllevar una actividad lucrativa que consista en la comercialización o distribución de bienes, o en la prestación de servicios.

Este argumento adquiere más peso al cotejarlo con el argumento de garantía de reserva legal, el cual establece la Constitución Política de la República de Chile para materias tributarias, argumento que revisaremos a continuación.

Subtítulo II: Normas en materia de tributos exigen una interpretación “estricta” y no extensiva.

Este argumento esgrime un principio básico en materia tributaria, que debe ser respetado por toda norma que se dicte dentro de la República. Este principio indica a grandes rasgos que todos los elementos que configuran la relación jurídica tributaria (estos son: tanto el sujeto, como el hecho gravado, la tasa y la base imponible) deben establecerse expresamente por ley e interpretarse de forma “estricta”. Esto quiere decir que toda norma que se refiera a cualquiera de los elementos principales que determinan la relación jurídica de un sujeto a un tributo deben interpretarse de manera rígida, se debe indicar en forma expresa todo elemento que sea determinante para el cobro del impuesto, sin que haya posibilidad alguna de efectuar interpretaciones extensivas a casos que no se entiendan de forma clara y expresa gravadas por el legislador, sin necesidad de hacer interpretación alguna.

Al gravar a las sociedades de inversión que no efectúan actividades terciarias descritas por el propio legislador en el artículo 2 letra C del Decreto N°484 de 1980, se estaría violando este principio constitucional, puesto que estas sociedades llevarían a cabo “inversiones pasivas”, las cuales no conllevan ni la comercialización y/o distribución de bienes, ni

la prestación de servicio alguno, necesario para que se entienda una actividad terciaria de las gravadas por el legislador en el artículo 23 del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales.

Reafirma todo esto el argumento que veremos a continuación, donde se explica porqué la potestad reglamentaria no puede extender la interpretación de una norma a casos no previstos por el legislador en materia tributaria.

Subtítulo III: Las patentes municipales son un impuesto sometido a la “Garantía Constitucional de reserva legal”.

Este es un principio que se contiene en varias normas constitucionales, las cuales hay que entender en su conjunto.

El artículo 19 N° 20 de la C.P.R. (Constitución Política de la República de Chile) habla de la “igual repartición de tributos” y que ellos deben establecerse por ley. Luego el artículo 63 C.P.R. indica cuáles son las materias exclusivas de ley, disponiendo en su numeral 14 *“las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”*¹⁴. Por último, el artículo 65 inciso cuarto de la C.P.R. señala que corresponderá al Presidente de la República la “iniciativa exclusiva” para la dictación de ciertas leyes, contemplando en el numeral primero *“Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad y progresión”*.¹⁵

Al dar una lectura conjunta de estos artículos, podemos darnos cuenta de lo que significa el “Principio de reserva legal” en materia tributaria. Este principio establece que la creación, imposición, suspensión o

¹⁴ Artículo 63 N° 14, Constitución Política de la República de Chile, Editorial Jurídica, año 2007.

¹⁵ Artículo 35, inciso cuarto, N°1, Constitución Política de la República de Chile, Editorial Jurídica, año 2007.

cualquier otra medida respecto a tributos y sus elementos esenciales (tanto el sujeto, como el hecho gravado, la tasa y la base imponible) que determinan la obligación jurídica "deben establecerse por medio de ley", no pueden establecerse por otra norma jurídica que no tenga este rango. Además esta ley debe ser de aquellas que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, por lo tanto solo puede emanar de una decisión impulsada por el Ejecutivo.

Aterrizando todas estas normas a nuestro tema, nos podemos dar cuenta entonces que el Decreto N°484 de 1980 "no puede establecer cargas tributarias a sujetos que antes no las tenían", por lo tanto no se podría entender jamás que por medio de la lectura de la definición contenida en este reglamento de lo que se entiende por actividad terciaria, se puede llegar a gravar a una nueva categoría de contribuyentes, sino que solo se puede dar el sentido y alcance a la intención del legislador sobre aquellos tributos que se establecieron por la misma, sin poder extender su interpretación a casos no previstos.

Subtítulo IV: El Decreto Ley 3.063 grava ciertas “actividades lucrativas”, no a determinadas personas.

De acuerdo a lo planteado por el Contralor General de la República (Don Ramiro Mendoza Zúñiga) en su último dictamen acerca de la materia (Dictamen 6.512 de 1 de febrero de 2012), él indica que de la lectura sistemática de los artículos 23, 24 y 26 del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales, aparece de manifiesto que la intención del legislador es gravar ciertas actividades lucrativas que él mismo describe en el cuerpo normativo en cuestión, sin el ánimo de gravar a cierta categoría de personas (sean estas naturales o jurídicas).

Se entiende que todas las personas que desarrollen estas actividades lucrativas descritas estarán afectas al pago de patente, sin importar que categoría de persona revistan (persona natural o jurídica), con excepción de aquellas personas citadas en el artículo 27 del mismo cuerpo normativo y siempre que desarrollen las actividades que el mismo artículo exige, las cuales quedan exentas del pago de estas patentes.

Este argumento sirve principalmente para rebatir aquella argumentación a favor del cobro de patentes que cita la modificación establecida en el artículo 4 N°6, de la Ley 20.033 al artículo 24 inciso primero del Decreto Ley 3.063, modificación que nombra expresamente a las “Sociedades de Inversión”, indicando que cuando no tengan domicilio comercial deberán pagar la patente en el domicilio registrado por el contribuyente en el Servicio de Impuestos Internos.

Si bien se entiende que el legislador estima a estas sociedades como parte de las personas que quedan gravadas con patente municipal, no se puede entender que, solo por el hecho de revestir esta categoría de “persona jurídica inversionista”, el contribuyente queda automáticamente gravado, justamente porque se entiende claramente de la lectura de los artículos que especifican el gravamen, que la intención del legislador es gravar ciertas actividades lucrativas y no personas en particular por sus características.

Así, el Contralor General de la República entiende que, si bien estas personas deben pagar patente municipal, no deben pagarla solo por el hecho de ser sociedades de inversión, sino porque desarrollan una actividad lucrativa de las descritas por el legislador en el Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales.

Así, aquellas sociedades de inversión que únicamente realizan inversiones pasivas (aquellas que no implican una actividad terciaria de comercialización o distribución de bienes ni prestación de servicios) no pueden ser obligadas a pagar un porcentaje de su capital propio por concepto de patente municipal, ya que la actividad que ellos llevan a cabo no está descrita por el legislador y en consecuencia no puede exigírseles el pago del tributo. Por el contrario, cuando una sociedad de inversión lleva a cabo actividades de comercialización o distribución de bienes, o la prestación de cualquier tipo de servicio, estará afecta al pago de patente municipal por llevar a cabo algunas de las actividades lucrativas descritas por el legislador.

Reafirma todo lo recientemente expresado la consignación que se realizó en la tramitación de la Ley 20.033 (que modifica el artículo 24, agregando a las sociedades de inversión), indicando que *“se limita a perfeccionar el sistema de cobranza de la patente, sin constituir un nuevo impuesto”*.¹⁶

¹⁶ Dictamen 6.512 de 1 de febrero de 2012, Contraloría General de la República de Chile.

Conclusión.

A lo largo del primer capítulo de esta memoria, se intentó determinar y dar a entender con la mayor precisión posible qué es una “sociedad de inversión pasiva”, buscando sentido a su nomenclatura mediante la determinación de su estructura y finalidad de existencia.

Mediante el segundo capítulo, se trató de explicar con claridad cómo se componen jurídicamente estas sociedades y por sobre todo, qué tratamiento tributario reciben, dando mayor importancia al tratamiento tributario concerniente al cobro de patentes municipales, que es el tributo que crea el conflicto a tratar en esta memoria.

Finalmente, en los capítulos tercero y cuarto se expone el problema existente respecto al cobro de este impuesto a sociedades de inversión pasiva, para luego analizar los argumentos de cada una de las partes en conflicto, punto central de este trabajo. Por lo recientemente dicho, es que esta conclusión la sustentaré en el análisis de los argumentos planteados en los capítulos tercero y cuarto, básicamente para meditar sobre los argumentos contrapuestos y de esta forma, emitir una opinión respecto mi posición frente al conflicto.

Durante el desarrollo de este trabajo, me di cuenta que al contraponer un argumento de una de las partes con un argumento de la contraparte, se puede analizar cuál es el argumento que tiene más validez, según principios y normas inculcadas durante el estudio del Derecho en general y más precisamente en la materia en cuestión, osea el Derecho Tributario. Para realizar de forma estructurada lo recientemente planteado, me basaré en el Título II del Capítulo III de esta memoria, para analizar cada argumento.

- Respecto al argumento que indica que el artículo 23 del Decreto Ley 3.063 contiene expresiones “genéricas y amplias” justamente para no dejar de gravar ninguna actividad lucrativa (Subtítulo II del Título II, Capítulo III), debemos entender que se debe sobreponer a esta interpretación legal la “garantía de reserva legal” en materia tributaria, esto quiere decir que es necesario que una ley determine la actividad gravada de forma específica y que la interpretación de estas normas se debe hacer de forma “estricta”, esto quiere decir que no se puede gravar situaciones no previstas por el legislador de manera expresa, mediante el mecanismo de interpretar extensivamente la voluntad del legislador, por lo que a juicio de los detractores del cobro de patente municipal, es un error darle un sentido amplio a estas expresiones

utilizadas por el legislador. Una correcta interpretación de esta norma debería ceñirse a lo estrictamente expresado por el legislador. Debido a esto, a mi juicio se le quita validez instantáneamente a este argumento, por ser abatido por principios Constitucionales en materia Tributaria.

- En relación al artículo 2 Letra C del Decreto N°484 del Ministerio del Interior de Chile que otorga una definición de actividad terciaria, se entiende que la definición misma establece como requisitos técnicos para el cobro del impuesto “el comercio y/o distribución de bienes y la prestación de servicios”, citando posteriormente algunos ejemplos, pero todos ellos referidos a rubros que llevan a cabo justamente estas actividades señaladas, por lo tanto no hace más que reafirmar con los ejemplos la necesidad de cumplir la actividad con estos requisitos para ser afectada con el gravamen. Además se vuelve a interponer en este argumento el principio de “garantía de reserva legal”, el cual somete la creación de tributos a normas de rango legal, por lo que las normas de rango reglamentario únicamente pueden interpretar lo que indica la ley, pero no pueden gravar con tributo situaciones que no están previstas por el legislador. Este es el

argumento que más duda causa con respecto a la invalidez del cobro, puesto que la pregunta es ¿hasta dónde llega la facultad de interpretar la norma por parte del poder ejecutivo? ¿se está realmente sobrepasando las facultades o simplemente interpretando al legislador? A mi entender, creo que el trasfondo de la garantía de reserva legal es justamente evitar estos conflictos, por ello el Constituyente la otorga y de esta forma, creo que sería correcto zanjar el conflicto indicando que la interpretación se está haciendo de manera extensiva por parte de los partidarios al cobro, que en caso de gravar a esta actividad, debe hacerse de manera clara y no interpretativa.

- En cuanto al argumento que cita a la modificación legal del artículo 24 inciso primero del Decreto Ley 3.063, indicando donde deben pagar patente las sociedades de inversión que no tengan domicilio comercial. Aquí volvemos a ver por parte de los partidarios del cobro de patente municipal una argumentación extensiva, puesto que ellos indican que por citar el legislador a estas sociedades, ellas se entienden gravadas, puesto que el legislador no distingue entre tipos de sociedades de inversión. Sin embargo, es determinante la opinión

que emite el Contralor General de la República (Ramiro Mendoza) en el último Dictamen de 1 de Febrero de 2012, en donde indica que se ve claramente plasmado en el Decreto Ley 3.063 de Rentas Municipales la intención del legislador de gravar “actividades” y no personas. Sería inconcebible sustentar que por el solo hecho de detentar una cierta calidad o tipo de persona jurídica automáticamente ésta queda gravada. Las personas se gravan con patente municipal por la actividad que llevan a cabo, y si esta no se contempla legalmente, no se puede inferir que pagan patente por detentar una determinada calidad personal. Una correcta interpretación de este precepto debería abocarse únicamente a la intención que tiene el legislador de dar solución a un problema que se da en la realidad del cobro de este impuesto: sociedades de inversión y de profesionales que no tienen domicilio comercial. Por lo tanto una sociedad de inversiones que solamente lleva “inversiones pasivas”, sin desarrollar ningún otro tipo de actividad de las descritas por el artículo 2, letra C del Decreto N° 484 no puede ser obligada a pagar el impuesto por este argumento. Todo esto lo reafirma el hecho de que al momento de tramitarse esta ley 20.033, se dejó expresamente consignado en la tramitación de la ley que ella “se limita a este argumento. Sin embargo”

perfeccionar el sistema de cobranza de patente, sin constituir un nuevo impuesto”.

- El argumento quizá más débil de la posición a favor del cobro de patente municipal a estas sociedades es indicar que las municipalidades tienen la facultad de determinar si la actividad llevada a cabo por una sociedad es lucrativa o no, puesto que ello es una “cuestión de hecho”. La debilidad de este argumento se debe a que si bien la municipalidad tiene esta facultad, esta no puede hacerlo a su propio arbitrio, debido a que para hacer esta determinación debe regirse por los parámetros que le da el legislador, por lo tanto volvemos con este argumento al punto de inicio: ¿grava el legislador la actividad realizada por las sociedades de inversión pasiva?

- En el artículo 27 del Decreto Ley 3.063 sobre Rentas Municipales se establece con claridad quienes quedan exentos del pago de esta patente, haciendo taxativa la norma la expresión que se utiliza en su principio con la palabra “Solo”, por lo tanto es completamente cierto este argumento. Sin embargo aquí no se está indicando que las

sociedades de inversión pasiva están exentas de impuesto, muy por el contrario, hay acuerdo respecto a que ellas deben pagar patente municipal, pero siempre que realicen actividades de las gravadas por el legislador, sean primarias, secundarias o terciarias, el problema es que la actividad de “inversión pasiva” no es una actividad exenta, sino una actividad “no contemplada” y a ello se debe el rechazo a pagarla, por lo demás es claro que aquí no se exime del pago a ciertas actividades por sí mismas, sino que se exonera del pago a “determinadas personas” que además deben cumplir el requisito de llevar a cabo “ciertas actividades”. Por lo tanto si bien el argumento es correcto, no apunta a lo que argumentan los detractores del cobro de este impuesto y no invalida por lo tanto la posición.

- Por último, respecto al cumplimiento de los requisitos planteados el Subtítulo VII del Título II, Capítulo III para realizar el cobro del impuesto, no encontramos una discusión en cuanto a si se cumple con los requisitos establecidos como letra b) y c) (actividad sea ejercida efectivamente por el contribuyente y se realice en un local, oficina, kiosco, u otro lugar determinado), la discusión se basa en si se cumple con el requisito de la letra a), esto es, que la actividad este gravada con el tributo. Aquí volvemos al mismo punto ya analizado

en reiteradas ocasiones, a mi entender, no se cumple con el requisito de que la actividad este gravada por todas las normas y principio ya aplicados y explicados latamente.

El ejercicio recientemente realizado me permite poner en una balanza los argumentos planteados por ambas partes y ver claramente cuales tienen, a mí entender, más peso. Mediante este método es que me atrevo a emitir un juicio respecto al conflicto, inclinándome claramente por aquella posición que está en contra del cobro de estas patentes municipales a sociedades de inversión que únicamente realicen “inversiones pasivas”.

Sin embargo no se debe desconocer la realidad de estas sociedades, las cuales son creadas con el ánimo de obtener ganancias mediante la gestión de valores de diferente naturaleza (inmuebles, títulos representativos de créditos, acciones, etc.). Por lo tanto creo injusto gravar con patente municipal a otras actividades lucrativas y no a ésta, que según la realidad del rubro, genera muchas utilidades si es manejada diligentemente, por lo tanto sería mucho mejor que mediante una iniciativa legal, se integrara a este rubro como una actividad terciaria gravada con patente municipal.

Bibliografía.

- **Arturo Alessandri R., Manuel Somarriva V., Antonio Vodanovic H. “Tratado de Derecho Civil, Partes Preliminar y General, Tomo I”. Editorial Jurídica de Chile, Julio de 1998, Santiago de Chile.**
- **Carolina Devoto. “Apuntes de clases, Derecho Civil Preliminar”, año 2007, Profesora UGM.**
- **Lisandro Serrano Spoerer “Apuntes de Clases”, Curso del año 2011 Universidad Gabriela Mistral.**
- **Pierre Massé, “La Elección de las Inversiones, Criterios y Métodos”. Sagitario Ediciones 1963, Barcelona, España.**
- **Ricardo Sandoval López. “Derecho Comercial, Tomo I”. Editorial Jurídica de Chile, 7ª edición de 2010, Santiago de Chile.**
- **Victoria Reyes P. “Patentes en Sociedades de Inversión: Confusión se mantiene”, Diario El Mercurio, 3 de Agosto de 2010, Santiago de Chile.**
- **Decreto Ley 824 de 1974 sobre “Impuesto a la Renta”, actualizado al 8 de Febrero de 2012, Servicio de Impuestos Internos de Chile.**

- **Decreto Ley 3.063 de 1979 sobre “Rentas Municipales”, actualizado en Julio de 2008, Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.**
- **Decreto N° 484 de 1980 sobre “Aplicación del Decreto Ley 3.063”, Ministerio del Interior de Chile.**
- **Dictámenes de Contraloría General de la República de Chile:**
 - Dictamen N° 22.468 de 18 agosto de 1989.
 - Dictamen N° 16.639 de 11 de julio de 1991.
 - Dictamen N° 23.459 de 23 de julio de 1996.
 - Dictamen N° 28.667 de 3 de septiembre de 1997.
 - Dictamen N° 12.607 de 20 de marzo de 2006.
 - Dictamen N° 54.106 de 11 de noviembre de 2006.
 - Dictamen N° 60.459 de 19 de diciembre de 2008.
 - Dictamen N° 37.529 de 13 de julio de 2009.
 - Dictamen N° 37.957 de 15 de julio de 2009.
 - Dictamen N° 27.667 de 25 de mayo de 2010.
 - Dictamen N° 6.512 de 1 de febrero de 2012.

BCA. UNIV. GABRIELA MISTRAL
Universidad Gabriela Mistral

