



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESCUELA DE AUDITORÍA

**“ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DEL COBRO DE PATENTE MUNICIPAL
A LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN PASIVA, QUE NO REALIZAN
ACTIVIDADES COMERCIALES, PERIODO 2008 - 2012”**

**TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL
GRADO DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FINANCIERA Y CONTROL DE GESTIÓN**

Tesista: Claudio Rosamel Álvarez Mauna

Profesor Guía: Carlos Vergara Lasnibat

Valparaíso, Octubre de 2013

*Llevaba una parte del camino recorrido
hasta que acepté el desafío de estudiar nuevamente.
Fue una de las mejores decisiones en mi vida.
El comienzo de una nueva etapa profesional,
de grandes desafíos y un crecimiento personal en ascenso cada día.*

*La vida merece hacer ciertos sacrificios y esfuerzos,
pues de ellos dependerá nuestro futuro.
El precio de la ignorancia es un costo muy alto
y debemos aprender a superarlo.*

*Nunca es tarde para cultivar la retroalimentación,
no solo con del conocimiento técnico en nuestra área, la auditoría,
sino que también para crecer y luchar por ser mejores personas.
Por esto es que agradezco el apoyo de todos quienes
me dieron ese aliento, la confianza sincera,
a ellos, familiares, profesores, colegas y amigos,
a cada uno de ellos, mi eterna gratitud.*

Claudio Álvarez Mauna

ÍNDICE

	Página
RESUMEN.....	6
MARCO TEÓRICO	7
1. Historia de los impuestos.....	7
2. Origen de las municipalidades.....	8
3. Antecedentes Generales de las municipalidades.....	10
4. Normas generales frente a la Ley de Rentas Municipales	11
5. Tipos de patente municipal	12
6. Antecedentes necesarios para obtención de patente municipal.....	13
7. Formas en que pueden configurarse las sociedades de inversión	15
7.1 Sociedades Colectivas.....	16
7.2 Sociedades Comerciales	16
7.3 Entes sin personalidad jurídica	18
8. Concepto sociedad de inversión	20
9. Definición de Inversiones Pasivas	20
10. Elementos objetivos de la Ley de Rentas Municipales.....	21
10.1 Actividades Primarias.....	21
10.2 Actividades Secundarias.....	21
10.3 Actividades Terciarias	21
10.4 Establecimiento o lugar físico.....	22
10.5 Existencia de un Balance como base para el cálculo de patente.....	23
11. Inversión Relacionada	24
12. Elementos del impuesto.....	26
12.1 Hecho imponible	27
12.2 Sujeto pasivo de la obligación.....	27
12.3 Sujeto activo de la obligación	27
12.4 Base imponible	28
12.5 Tasa.....	30
12.6 Periodo	30

13. La Contraloría General de la Republica	31
13.1 Orígenes	32
13.2 Función	32
13.3 Objetivos.....	32
13.4 Atribuciones.....	33
14. Dictámenes de la Contraloría General de la Republica.....	35
15. El Poder Judicial.....	45
15.1 Orígenes	45
15.2 Función	46
16. Sentencias relacionadas.....	47
16.1 Caso Inversiones el Manzano con I. Municipalidad de Vitacura.....	47
16.2 Caso Compañía 3P con I. Municipalidad de Las Condes.....	47
16.3 Caso Inversiones Los Nogales con I. Municipalidad Zapallar	48
16.4 Caso Contralor General de la Republica con I. Municipalidad de Santiago.....	48
17. Iniciativa legal	49
PROBLEMA.....	51
OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	52
OBJETIVO GENERAL.....	52
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	52
METODOLOGÍA	53
Primera etapa.....	53
Segunda etapa.....	53
Tercera etapa.....	54
Cuarta etapa.....	54
RESULTADOS Y ANALISIS DE DISCUSIÓN.....	55
Análisis de categorías de entrevistas	55
Discusión de los aspectos relevantes	59
1. Iniciativa en materia tributaria.....	59
2. Rebajas de inversión no aplicables	59
3. La actividad como elemento principal del hecho gravado.....	59
4. Las gestiones municipales en la aplicación del cobro.....	60
5. Efectos de inexistencia de contabilidad.....	60
6. Legislación nebulosa.....	61

7. Aplicación directa del tributo.....	61
8. Cuantificación de los efectos.....	61
9. Importancia del Dictamen N°26.767	62
CONCLUSIONES	63
REFERENCIAS BIBLIOGRAFÍAS.....	66
ANEXO N°1	68
ANEXO N°2	70

RESUMEN

En la actualidad existe una gran cantidad de empresas que se dedican a diversas áreas de actividad económica, tanto a nivel nacional como internacional, las que generan riqueza dentro de una comunidad o región mediante la extracción, transformación y distribución de recursos naturales o bien con la prestación de un servicio, teniendo como fin satisfacer las necesidades de otra persona o empresa. Dentro de la legislación chilena existe normativa que grava, entre otras, a las actividades que desarrollan las empresas y profesionales; dicha norma se encuentra contenida principalmente en la Ley de Rentas Municipales y la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, mediante las cuales se regulan los impuestos y funciones de estas entidades.

La falta de una norma clara para la aplicación del cobro de patente municipal que recae en las empresas que desarrollan actividades económicas de inversión pasiva, tal es el caso de las rentas de capitales mobiliarios, merece el análisis en detalle del alcance y efectos que se generan sobre las sociedades de inversión al no existir una definición precisa para la aplicación de los impuestos municipales sobre este tipo de empresas.

El trabajo es de tipo investigativo cualitativo y se realizará a través de entrevistas a personas que se encuentren relacionados al tema, ya sean públicos o privados, así como también del análisis de las Sentencias de los Tribunales de Justicia y la legislación relacionada al tema. Por consiguiente, el resultado esperado de este estudio pretende establecer cuál es tratamiento impositivo correcto que se debe dar a las empresas que desarrollan actividades de tipo pasivas. Se espera además identificar las razones por las cuales no existe una normativa clara que permita la correcta aplicación de rebajas a las inversiones en empresas relacionadas, cuando existe participación en sociedades que no estén afectas a patente municipal.

MARCO TEÓRICO

1. Historia de los impuestos

Se puede decir que el origen de los tributos se remonta a la época primitiva, cuando se entregaban ofrendas a los dioses a cambio de supuestos beneficios. Pero en términos generales, si vemos un punto de vista más racional, los impuestos o tributos, tienen su origen en la necesidad de financiar los gastos del estado, ya sea para satisfacer las necesidades públicas como para el financiamiento del ejército. En este sentido, se puede afirmar que los primeros impuestos fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder o a través de costumbres que con el pasar del tiempo se formalizaron en leyes.

Los antecedentes más remotos que se tienen del origen de los impuestos, se encuentran en la antigua cultura Mesopotámica, donde se regulan los asuntos de la vida cotidiana y leyes que castigan los delitos, haciendo referencia al derecho civil y penal aplicados al comercio, el trabajo del asalariado, los préstamos, los alquileres, las herencias, los divorcios, la propiedad, las penas por delitos de robo y asesinato. Además se señalaban los privilegios que tenían los recaudadores de impuestos de la Antigua Mesopotamia.

Sin duda, otra de las civilizaciones importantes fue la griega, que a través su ciudad más importante, Atenas, encabezaba la liga de Estados. Pericles que llevó a la antigua Grecia a la edad de oro, decidió que el destino de los impuestos no era sólo para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos. Grecia, que se caracterizó por el orden, en la contabilidad pública designó contadores fiscales, los que llevaban el registro y control del pago de los tributos y ejercían también un verdadero seguimiento de las cuentas públicas y la recaudación de impuestos.

En Chile, la historia de los impuestos se remonta a tiempos de la Colonia, donde nuestro país basó su economía en el comercio exterior con el intercambio de productos que provenían del Perú y, en menor escala, desde España. Para esa época ya se había establecido un sistema monetario compuesto de monedas de oro (escudo) y plata (real).

También existió un sistema de impuestos organizado, compuesto por el quinto real¹, el almojarifazgo² y la alcabala³.

Actualmente los principales impuestos que existen en Chile son el impuesto a las ventas y servicios (IVA), y el Impuesto a la renta, los cuales son fiscalizados por el Servicio de Impuestos Internos que es la entidad encargada de resguardar el correcto cumplimiento tributario, los que son recaudados por la Tesorería General de la República. No obstante, también existen otros impuestos, denominados especiales o que se refieren a otras materias, tal es el caso del gravamen⁴ municipal, territorial, de herencia, al combustible, al comercio exterior, etc.

2. Origen de las municipalidades

En 1854 se dictó la primera Ley Orgánica de Municipalidades, la que consagró, sin embargo, un sistema de total centralismo administrativo. La Municipalidad se reunía cuatro veces al año y tenía sesiones extraordinarias cuando el gobernador lo estimaba necesario. Entre sus funciones estaba el adelantamiento de la localidad, la supervigilancia de la policía municipal, y la administración de los bienes y entradas comunales. En 1887 se promulgó una segunda ley Orgánica de Municipalidades, norma en la que estas entidades conservan las mismas atribuciones, pero que dio algunos pasos hacia una mayor independencia.

Posteriormente, luego de otras modificaciones a la ley Orgánica de Municipalidades, en 1955 se dictó la ley N° 11.860 que es el texto refundido de todas las legislaciones

¹ El quinto real o quinto del rey era un tributo que se pagaba al rey cuando se capturaba una presa o descubría un tesoro y que era igual a la quinta parte (20%) de lo capturado o descubierto.

² El almojarifazgo fue un impuesto aduanero que se pagaba por el traslado de mercaderías que ingresaban o salían del reino de España o que transitaban entre los diversos puertos (peninsulares o americanos), equivalente al actual arancel.

³ La alcabala fue el impuesto más importante del Antiguo Régimen en la Corona de Castilla y, desde luego, el que más ingresos producía a la hacienda real; pues aunque el diezmo era aún más importante, su perceptor principal era la Iglesia, con participación del rey

⁴ El gravamen se define como carga u obligación. El término es utilizado principalmente como sinónimo de la palabra impuesto.

relativas al tema que se había promulgado hasta esa fecha. Esa ley guió los destinos de las Municipalidades desde 1955 hasta 1973, cuando se iniciaron una serie de reformas. Durante ese año se inició un cambio profundo en el Régimen Municipal chileno. Éste comienza con la promulgación en 1973 del Decreto Ley N° 25. En él se le entregan al Alcalde todas las atribuciones que hasta esa fecha le correspondían a la Corporación de Regidores⁵, ya que esta instancia se suprime. Por otra parte, los Alcaldes pasan a ser designados directamente por la Junta de Gobierno.

No obstante y de acuerdo a lo anterior, la reforma real del sistema municipal comenzó en 1976 con la entrada en vigencia del Decreto Ley 1.289, con él que se empezó a dibujar la Municipalidad como la conocemos hoy. La autoridad máxima de ella es el Alcalde que es designado por el Presidente de la República, oyendo al Intendente Regional. El Alcalde que está subordinado al gobernador, salvo en las materias estrictamente municipales, donde cuenta con amplias atribuciones. Sin embargo, según se sostienen, la autonomía municipal recién se hizo realidad con la dictación del Decreto Ley N° 3.063 de 1979 que establecía la nueva ley de Rentas Municipales. Ésta aumentó los recursos comunales y estableció el mecanismo redistributivo del Fondo Común Municipal. Este Fondo recibe aportes de todos los municipios del país, que luego son redistribuidos según diversos parámetros.

Finalmente en 1988 se dictó la Ley Orgánica de Municipalidades N° 18.695 que, con modificaciones, rige a las Municipalidades hasta el día de hoy. En ella permanecen muchas de las normas establecidas en 1973, aunque hay algunos cambios. Adicionalmente, se incluyen en el presente análisis las modificaciones establecidas por la Ley N° 20.033 publicada el 1 de julio de 2005, que modifica la Ley 17.235 sobre impuesto territorial, el Decreto Ley N° 3.063 sobre rentas municipales, y la Ley Orgánica de Municipalidades.

⁵ Los regidores formaban- en conjunto- el llamado "regimiento". Como su nombre indicaba, eran quienes regían, gobernaban y controlaban la vida del Cabildo (Institución previa a la Municipalidad. Actualmente este cargo es conocido como Concejal.

3. Antecedentes Generales de las municipalidades

Las Municipalidades en Chile se rigen por la Constitución Política y por distintas leyes que versan sobre temas específicos que atañen su funcionamiento. Son corporaciones autónomas de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio, a quien corresponde la administración de una comuna, y cuya finalidad es satisfacer las necesidades de la comunidad local y asegurar su participación en el progreso económico, social y cultural de la comuna o agrupación de comunas. Se encuentran constituidas por un alcalde y un concejo comunal electos directamente por un periodo de 4 años, renovable. La municipalidad es asesorada por un Consejo Económico y Social Comunal (CESCO), integrado por representantes de las actividades y organizaciones comunales importantes.

La municipalidad es la encargada, entre otros, de los servicios básicos de aseo, desarrollo, tránsito, transporte, urbanización, vivienda, asistencia social y turismo de la comuna o agrupación de comunas. Se rigen por la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades, la que prescribe⁶ los distintos tipos de ingreso que pueden obtener estas entidades y su respectiva redistribución solidaria con el fin de garantizar el correcto cumplimiento de los deberes municipales.

Las funciones y atribuciones de las municipalidades son ejercidas por el alcalde y el consejo en los términos que la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades señala, para cuyos fines dispondrán de una Secretaría Municipal, de una Secretaría Comunal de Planificación y de otras unidades encargadas del cumplimiento de funciones de prestación de servicios y de administración interna, relacionadas con el desarrollo comunitario, obras municipales, aseo y ornato, tránsito y transporte público, administración y finanzas, asesoría jurídica y control.

La Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades señala que el patrimonio de las municipalidades estará constituido por:

- a) Los bienes corporales e incorporeales que posean o adquieran a cualquier título;

⁶ La acepción utilizada para la palabra prescripción, es la de ordenar o determinar algo, de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española.

- b) El aporte que les otorgue el gobierno regional respectivo;
- c) Los ingresos provenientes de su participación en el Fondo Común Municipal;
- d) Los derechos que cobren por los servicios que presten y por los permisos y concesiones que otorguen;
- e) Los ingresos que perciban con motivo de sus actividades o de los establecimientos de su dependencia;
- f) Los ingresos que recauden por los tributos que la ley permita aplicar a las autoridades comunales, dentro de los marcos que la ley señale, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local, para ser destinados a obras de desarrollo comunal, sin perjuicio de la disposición sexta transitoria de la Constitución Política, comprendiéndose dentro de ellos, tributos tales como el impuesto territorial establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial, el permiso de circulación de vehículos consagrado en la Ley de Rentas Municipales, y las patentes a que se refieren los artículos 23 y 32 de dicha ley y 3º de la Ley sobre Expendio y Consumo de Bebidas Alcohólicas;
- g) Las multas e intereses establecidos a beneficio municipal, y
- h) Los demás ingresos que les correspondan en virtud de las leyes vigentes.

4. Normas generales frente a la Ley de Rentas Municipales

La ley de rentas municipales es la encargada de regular los ingresos municipales dispuestos por la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades y las contenidas en leyes especiales sobre la materia, vigente por el Decreto Ley N° 3.063 de 1979, y señala que los ingresos o rentas a que se refiere esta ley son percibidos por la unidad encargada de la administración y finanzas de cada municipalidad, no obstante podrán celebrar convenios con el Banco del Estado de Chile y con los bancos comerciales, para que éstos reciban dentro de los plazos legales el pago de los ingresos o rentas municipales y los recargos de beneficio fiscal que puedan existir sobre ellos.

Dentro de su cuerpo legal esta ley establece una serie de gravámenes, que son los que se mencionan a continuación:

- Aseo domiciliario
- Permiso de circulación
 - o Automóviles de alquiler
 - o Vehículos de movilización
 - o Camiones
 - o Tractocamiones
 - o Carros y remolques
 - o Tractores agrícolas y maquinas similares
 - o Motonetas, bicimotos y bicicletas con motor
- El ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria.

5. Tipos de patente municipal

El permiso necesario para emprender el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, es conocido como patente municipal. Dicho permiso, lo otorga la municipalidad del lugar donde se instalará el negocio.

Dentro de la legislación chilena vigente, específicamente la relativa a impuestos municipales, existen 4 tipos de patentes, las que se dividen en los diferentes sectores económicos. Las patentes son específicas para las actividades que el contribuyente planea efectuar, de modo que si en un principio ésta se solicitó para una determinada actividad económica, y se pretende ampliar el giro abarcando otro tipo de actividades, se debe solicitar una ampliación de patente.

A continuación se indica cada uno de los cuatro tipos de patente con sus particularidades:

- Patentes comerciales: para tiendas y negocios de compraventa en general.
- Patentes profesionales: para, por ejemplo, consultas médicas, estudios de abogados o estudios de arquitectura.
- Patentes industriales: para negocios cuyo giro es la producción o manufacturas, como panaderías, fábricas de productos, alimentos, etc.
- Patentes de alcoholes: para botillerías, bares, restaurantes y afines.

6. Antecedentes necesarios para obtención de patente municipal

Se debe tener presente que los requisitos pueden variar entre un municipio y otro, pero hay elementos comunes que son requeridos en todos lados:

- Escritura de constitución de sociedad, protocolización del extracto y publicación en Diario Oficial, si la solicitud corresponde a una persona jurídica.
- Inicio de actividades ante el Servicio de Impuestos Internos (SII), que lo autoriza a iniciar cualquier emprendimiento comercial, si es que pide patente por primera vez.
- Documento que acredite el título por el que se ocupa el local: contrato de arriendo, certificado de dominio, etc.
- Si la solicitud corresponde a una sucursal o cambio de domicilio, presente el documento emitido por el SII que así lo acredite.
- Si la solicitud corresponde a una sucursal, deberá presentar el certificado de distribución de capital propio emitido por la municipalidad donde opera la casa matriz.
- Si es un cambio de domicilio desde otra comuna, hay que presentar también el balance del último año, la determinación del capital propio y de los trabajadores que laboren en el establecimiento comercial.

- Informe de factibilidad, permiso de edificación y recepción final del inmueble donde se desarrollará el negocio, otorgados por la Dirección de Obras de la Municipalidad.

Además se necesitarán otras autorizaciones dependiendo del tipo de actividad que desarrollará:

- Expendio de alimentos perecibles: resolución sanitaria emitida por la Secretaría Regional Ministerial (Seremi) de Salud de la región.
- Expendio de alimentos para animales: autorización del Servicio Agrícola y Ganadero (SAG).
- Colegios: Resolución Sanitaria del Seremi de Salud de la región y autorización del Ministerio de Educación Pública.
- Jardines infantiles: autorización de la Junta Nacional de Jardines Infantiles y del Seremi de Salud correspondiente a la región.
- Venta de gas licuado y afines: certificado de la Superintendencia de Electricidad y Combustible.
- Casas de reposo, clínicas, farmacias y afines: autorización del Seremi de Salud de la región.

En general para cualquier autorización sanitaria se requiere el visto bueno del Seremi de Salud.

Para solicitar una patente industrial se debe presentar además una resolución de higiene y seguridad industrial del Servicio de Salud correspondiente a cada región, para industrias y panaderías.

Para obtener una patente de alcoholes también hay que inscribir la patente en el Servicio Agrícola y Ganadero (SAG) y presentar un certificado de antecedentes vigente de quien solicita la patente. Además la patente debe ser aprobada por el concejo municipal.

Una vez cumplidas las exigencias legales, la municipalidad estará obligada a otorgar patente, sin perjuicio a normas de zonificación y/o autorización de otras autoridades,

como es el caso de sanitarias. No obstante, las municipalidades tienen la facultad de entregar patente provisoria, lo que permite al contribuyente funcionar de inmediato cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Emplazamiento según las normas sobre zonificación del Plan Regulador;
- b) Se acompañe autorización sanitaria, en aquellos casos en que ésta sea exigida en forma expresa por el Decreto con fuerza de ley N° 1, del Ministerio de Salud, de 1989;
- c) En el caso de actividades que requieran autorización sanitaria de aquellas que no se encuentren señaladas en el citado Decreto con fuerza de ley, el contribuyente sólo deberá acreditar haber solicitado la autorización correspondiente a la Autoridad Sanitaria, y
- d) Los permisos que exijan otras leyes especiales, según sea el caso.

En el caso que las municipalidades entreguen patentes provisorias para el ejercicio de las actividades que deben cumplir con los requisitos indicados en las letras b) y d), no será necesario exigir la autorización correspondiente, siempre y cuando que la actividad de que se trate esté incorporada en la ordenanza que se dicte al efecto. Tratándose de patentes de profesionales y patentes de sociedades de profesionales, no se exigirá permiso alguno.

7. Formas en que pueden configurarse las sociedades de inversión

Las sociedades son organizaciones con personalidad jurídica distinta a la de los socios y que persiguen fines de lucro, tiene su origen en un acto jurídico, normalmente un contrato que dará vida a un ente al que una vez cumplidos los requisitos exigidos, el Ordenamiento⁷ le reconoce personalidad jurídica. De ahí el doble aspecto contractual e institucional de la sociedad. De esta forma, quedan fuera las corporaciones y fundaciones, pues su fin principal no es el lucro.

⁷ El Ordenamiento es el conjunto de normas jurídicas que rigen en un lugar determinado en una época concreta

Las sociedades pueden ser de dos tipos, de personas o de capital. Las de personas se constituyen en atención a las personas que la integran y la de capitales en razón de los aportes, por tanto en esta última los socios pueden cambiar sin necesidad de autorización de los demás los que ocurre precisamente en las anónimas. Hay sociedades mixtas como la en comandita por acciones. Las sociedades de personas el contrato para crearla, modificarla o extinguirla requiere acuerdo o consentimiento de todos los socios. En cambio en las sociedades de capitales es suficiente el acuerdo de las mayorías sobre las minorías.

En Chile, las sociedades pueden tener cualquier objeto de lucro mientras no sea contrario a la ley, a la moral y las buenas costumbres. Sin embargo, la ley ha exigido que ciertas sociedades de objeto especial sólo pueden revestir una forma determinada, tal es el caso de bancos, instituciones financieras, compañías de seguros, administradoras de fondos mutuos o de fondos de inversión, administradoras de fondos de pensiones etc., entidades que sólo por el ministerio de la ley, deben ser sociedades anónimas y están sometidas al control de la autoridad en materias específicas. Por su parte la ley chilena no exige un capital mínimo para constituir una sociedad, salvo en el caso de las sociedades anónimas especiales mencionadas en este párrafo.

Las sociedades son reguladas por el Código Civil Chileno. La sociedad colectiva civil y sociedad en comandita civil, son contratos consensuales por cuanto la ley no establece solemnidades. Las demás sociedades, esto es, las sociedades comerciales, las en comandita por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada son contratos solemnes.

7.1 Sociedades Colectivas

Sociedades Colectivas Civiles: donde los socios responden hasta con su patrimonio personal, la cuota del insolvente grava a los demás socios y los acuerdos por regla general se toman por unanimidad. Los socios gestores o administradores responden hasta con su patrimonio personal y los comanditarios por su aporte. La disolución de estas sociedades, al igual que su constitución, es consensual y por consiguiente basta con el consentimiento de las partes que no deben cumplir con ninguna solemnidad.

7.2 Sociedades Comerciales

Sociedad Colectiva Comercial: El contrato de constitución es solemne, se forma y prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio y se publica en el Diario Oficial. Las menciones esenciales son: el nombre completo de los socios pues es un contrato que se celebra en atención de las personas, el domicilio social pues este determinará la competencia del Conservador de Bienes Raíces, de los Tribunales de Justicia y la nacionalidad de la sociedad para definir la legislación aplicable. Los socios responden en forma solidaria de las obligaciones sociales contraídas bajo la razón social, es decir, se puede perseguir a cualquier socio para el cumplimiento de una obligación social.

Sociedad de Responsabilidad Limitada: Son sociedades de personas en que los socios responden hasta el monto de sus aportes. La sociedad de responsabilidad limitada sea civil o comercial es siempre solemne, debe constar en escritura pública, cuyo extracto debe inscribirse en el Registro de Comercio y publicarse en el Diario Oficial. Las modificaciones sociales son todos actos que deben cumplir las mismas formalidades de la constitución. En lo no previsto por la ley que trata las sociedades de responsabilidad limitada se rigen supletoriamente por las normas de la sociedad colectiva contempladas en el Código Civil y en el Código de Comercio.

Sociedad En Comandita: En este tipo de sociedad existen dos clases de socios: los gestores que son los únicos que tienen la facultad de administración, y los comanditarios que son los socios pasivos o capitalistas. A su vez hay dos tipos de sociedades en comanditas: la sociedad En Comandita Simple, en que los comanditarios tienen derecho en la sociedad como en las sociedades colectivas, y la comandita por acciones en que se emiten acciones que representan los derechos de los socios al igual que en las anónimas. La comandita simple civil es consensual, mientras que la comandita simple comercial y la comandita por acciones son solemnes.

Sociedad Anónima: Es definida en la ley como una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables. La sociedad anónima tiene las mismas características que las otras sociedades: es una persona jurídica, sus socios accionistas aportan dinero o bienes estimados en dinero, persigue fines de lucro, las pérdidas las soporta el fondo constituido por los accionistas, pero se distinguen de las demás pues los derechos de los socios están representados por acciones que constan en un título. La

administración se efectúa por 2 órganos colegiados la junta de accionistas y el directorio, el cual designa un gerente. Los derechos de los socios son representados en acciones de libre cesibilidad. Estas sociedades son siempre comerciales, aun cuando se formen para fines civiles. La sociedad anónima es de carácter solemne, tanto en su constitución, modificación y disolución, pues se forma y prueba por escritura pública, cuyo extracto se inscribe en el Registro de Comercio y se publica en el Diario Oficial.

Las sociedades anónimas pueden ser abiertas o cerradas. Las primeras son aquellas que pueden ofrecer públicamente sus acciones, para lo cual deben inscribirse en el Registro de Valores dentro de los 60 días desde su formación, quedando sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS). Tratándose de entidades bancarias, éstas son fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras. Las sociedades anónimas cerradas no pueden hacer oferta pública de sus acciones, salvo que se sometan voluntariamente a la fiscalización de la SVS. En cualquier caso, las sociedades anónimas abiertas podrán pasar a ser cerradas por acuerdo de la junta de accionistas, dejando de estar inscritas en el registro de Valores y no quedando sometidas a la Fiscalización de Superintendencia de Valores y Seguros. La ley no exige un capital mínimo para su constitución, salvo en el caso de sociedades anónimas especiales como es el caso de los bancos o compañías de seguros.

7.3 Entes sin personalidad jurídica

Comunidades: Las comunidades son entidades distintas a las sociedades toda vez, que suelen nacer de hechos y no de contratos, es decir, no nacen de la voluntad de las partes. No gozan de personalidad jurídica propia y en este sentido su representante actúa por los comuneros y no por la comunidad, al igual que las deudas, éstas son divididas en partes iguales entre los comuneros. En cambio la sociedad nace de la voluntad de las partes, goza de personalidad jurídica propia y por tanto su representante o administrador representa a la sociedad, no a los socios. Las deudas y obligaciones de estas entidades son cubiertas por el patrimonio social.

Asociaciones de Cuentas en Participación: No constituye una sociedad ni da origen a una persona jurídica distinta, pero se trata junto a las sociedades en la ley. El Código de Comercio chileno las define como un contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Es similar a una sociedad en comandita, en que sólo aparece ante terceros el socio gestor, quien es el único que responde directamente por las obligaciones sociales y que a su vez está relacionado con sus asociados por la obligación de rendirles cuenta y participarles lo que corresponda. A pesar de esta definición, puede efectuarse entre no comerciantes y para operaciones civiles. Los terceros tienen acción contra el gestor, el cual aparece como único dueño del negocio. El Código Tributario reconoce, para efectos de impuestos, las relaciones que ligan al gestor con sus asociados, siempre que se pruebe fehacientemente la existencia y condiciones de la asociación. Si así no se hace, el impuesto grava al gestor como único responsable de los impuestos, según el Art. 28° del Código Tributario.

Sociedades de Hecho: Esta es una modalidad propia de un contrato que, aunque no produce efecto entre los socios, la ley la acepta con el objeto de proteger los intereses de las personas que han contratado con la sociedad o que han hecho negocios con este tipo de entidades. Los socios de una sociedad de hecho responden solidariamente por las obligaciones contraídas a nombre de ella, lo que significa que cada uno responde con todos sus bienes por el total de las deudas de la sociedad y ante terceros los socios no pueden alegar ninguna limitación de responsabilidad. La ley es estricta, pues su objetivo es amparar a terceros que contratan con una sociedad que no ha sido constituida en forma legal, de modo que los socios no pueden alegar su nulidad para eximirse de las obligaciones contraídas.

Agencias de Sociedad Anónima Extranjera: Se encuentran tratadas en la Ley de Sociedades Anónimas, y siguiendo el espíritu liberal de ésta, no les exige ninguna autorización para su establecimiento por parte de un ente fiscalizador. Cuando una sociedad anónima quiera establecer una Agencia en Chile, deberá nombrar un agente o representante que para efectos prácticos y tributarios, deberá tener domicilio o residencia en Chile, el cual deberá protocolizar en una Notaría en donde tenga su domicilio social, los antecedentes que den cuenta de la existencia de la sociedad en el

extranjero, esto es, Certificado de Vigencia de la sociedad, copia auténtica de los estatutos vigentes y poder general otorgado por la sociedad al agente que ha de representarla en Chile. En ese poder debe constar la personería del agente que, por lo general, es otorgada por el Directorio de la sociedad anónima extranjera y debe expresar, en forma precisa y clara, que el agente obrará en Chile bajo responsabilidad directa de la sociedad, que tendrá amplias atribuciones para ejecutar operaciones a su nombre y todas las facultades ordinarias y especiales del mandato judicial.

8. Concepto sociedad de inversión

La sociedad de inversión es una organización empresarial creada con la finalidad de beneficios para los inversionistas, de manera que estos puedan obtener rentabilidades en instrumentos bursátiles. En el caso particular, la Sociedad compra acciones o instrumentos financieros cuyo rendimiento está determinado por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta. Los recursos aportados por los inversionistas, ya sean accionistas o socios, son invertidos por la Sociedad en la compra de instrumentos del mercado de valores, procurando la diversificación de riesgos para maximizar las utilidades.

Las sociedades de inversión cumplen varias funciones importantes para el conjunto de la actividad económica del país, entre las que se pueden destacar la de participar en el financiamiento de la industria y el comercio, y la inversión en títulos de deuda emitidos por empresas privadas o por el gobierno.

9. Definición de Inversiones Pasivas

La Contraloría General de la República en su dictamen N° 27.677, del 25 de mayo de 2010, ha señalado que la inversión pasiva, en general, consiste en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos, sea cual fuere la forma jurídica que adquiera el inversionista. Además señala que 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.

10. Elementos objetivos de la Ley de Rentas Municipales

De acuerdo al Decreto N° 484 sobre el reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales, en su artículo 2° establece la descripción de las actividades primarias, secundarias y terciarias, y señala que se entenderá por:

10.1 Actividades Primarias

Todas aquellas actividades económicas que consisten en la extracción de productos naturales, tales como agricultura, pesca, caza, minería, etc. Este concepto incluye, entre otras actividades, la crianza o engorda de animales. El concepto de actividad primaria se extiende a las labores de limpieza, selección y embalaje y demás que sean previas a éste, que efectúe directamente el dueño de los productos provenientes de la explotación de una actividad primaria. Asimismo se comprenden en este concepto, los actos tendientes a la liquidación y venta de los productos provenientes de alguna actividad primaria, efectuados directamente por el productor, aun cuando sean realizadas en oficinas o locales situados fuera del lugar de extracción, ya sean urbanos o rurales.

10.2 Actividades Secundarias

“Todas aquellas que consisten en la transformación de materias primas en artículos, elementos o productos manufacturados o semifabricados y en general todas aquellas en que interviene algún proceso de elaboración, tales como industrias, fábricas, refinerías, ejecución y reparación de obras materiales, instalaciones, etc.”

10.3 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 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.”

Por su parte, el artículo 3° de la presente ley señala que son actividades primarias gravadas con patente municipal, las que cumplan copulativamente con los siguientes requisitos:

“a) Que en la explotación medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo predio rústico, tales como aserraderos de maderas, labores de separación de escorias, moliendas o concentración de minerales y

b) Que tales productos elaborados 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.”

10.4 Establecimiento o lugar físico

La patente municipal recae sobre la actividad que ejecuta un contribuyente en su local, oficina o establecimiento. Para el caso de las sociedades de inversión, la patente debe pagarse en la comuna donde se registra el domicilio informado al Servicio de Impuesto Internos. Al efecto, el inciso primero de la Ley de Rentas Municipales señala 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 artículo 25 de la citada ley, en su inciso primero indica:

“En los casos de contribuyentes que tengan sucursales, oficinas, establecimientos, locales u otras unidades de gestión empresarial, cualquiera que sea su naturaleza jurídica o importancia económica, el monto total de la patente que grava al contribuyente será pagado proporcionalmente por cada una de las unidades antedichas, considerando el número de trabajadores que laboran en cada una de ellas, cualquiera sea su condición o forma, incluidos los trabajadores de temporada y los correspondientes a empresas subcontratistas, en la proporción que corresponda pudiendo considerar, además, otros factores que aseguren una distribución equitativa, todo lo cual será determinado por el reglamento que al efecto se dicte”.

10.5 Existencia de un Balance como base para el cálculo de patente

El artículo 5° del Decreto N° 484 señala que para deducir aquella parte del capital que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, deberá acreditar la inversión mediante contabilidad fidedigna. En este artículo, en su inciso segundo, el Decreto dispone que:

“Se entenderá por contabilidad fidedigna, aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel, cronológicamente y por su monto exacto, las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que den origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar. Además, los contribuyentes a que se refiere el inciso primero de este artículo, deberán acompañar a la declaración de capital propio, un certificado emitido por la respectiva empresa que acredite la inversión realizada en ella, valorada conforme al valor libro que tenga en la empresa receptora al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la declaración”.

Por su parte, la Ley de Impuesto a la Renta, señala en su artículo 68 que:

“Los contribuyentes no estarán obligados a llevar contabilidad alguna para acreditar las rentas clasificadas en el N° 2 del artículo 20, y en el artículo 22, excepto en la situación prevista en el último inciso del artículo 26, en el artículo 34 y en el N° 1 del artículo 42, sin perjuicio de los libros auxiliares u otros registros especiales que exijan otras leyes o el Director Nacional. Con todo, estos contribuyentes deberán llevar un registro o libros de ingresos diarios, cuando estén sometidos al sistema de pagos provisionales en base a sus ingresos brutos.”

El artículo 20 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta se refiere a las rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualquier otro producto derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación, y que no estén expresamente exceptuados, incluyéndose las rentas que provengan de:

- a) Bonos y debentures o títulos de crédito, sin perjuicio de lo que se disponga en convenios internacionales;
- b) Créditos de cualquier clase, incluso los resultantes de operaciones de bolsas de comercio;
- c) Los dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a

cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile;

d) Depósitos en dinero, ya sea a la vista o a plazo;

e) Caucciones en dinero;

f) Contratos de renta vitalicia,

g) Instrumentos de deuda de oferta pública a que se refiere el artículo 104, las que se gravarán cuando se hayan devengado.

A su vez, el artículo 26 de esta Ley dispone que estarán obligados a declarar sus ingresos según renta efectiva mediante contabilidad fidedigna, las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal o taller obrero, cuando su capital efectivo exceda en cualquier momento dentro del ejercicio respectivo, del límite de diez unidades tributarias anuales, por causa que no sea la de utilidades generadas por el taller dentro del mismo ejercicio

11. Inversión Relacionada

Una inversión relacionada contempla la adquisición por parte de una empresa de un porcentaje de participación en el Capital y Utilidades de una sociedad de personas o sociedad anónima, a cambio de efectivo u otros activos, emitiendo acciones o entregando derechos sociales según sea el caso.

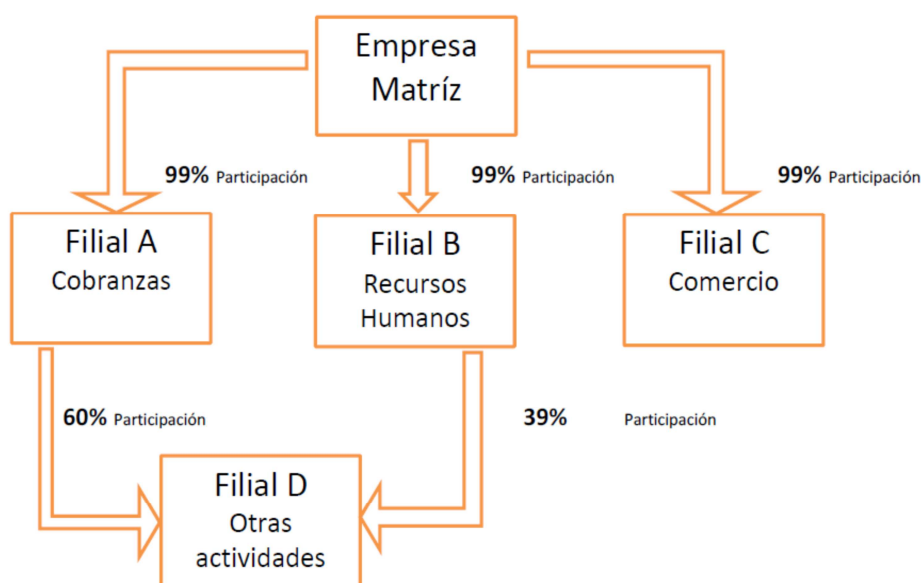
El inciso final del artículo 24° de la Ley de Rentas Municipales señala:

“En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso segundo de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte de dicho capital que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante contabilidad fidedigna. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso.”

Por su parte, el artículo 5° del Decreto N° 484 de 1.980 sobre Reglamento para la aplicación de los artículos 23° y siguientes de la Ley de Rentas Municipales establece que:

“En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso 2° del artículo 24° de la Ley, los contribuyentes podrán deducir aquella parte de dicho capital que se encuentre invertida en otros negocios empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante contabilidad fidedigna.”

Este tipo de inversiones es común en grandes agrupaciones económicas, en las cuales se busca separar los distintos sub conjuntos de actividades que son desarrollados por cada uno. En el siguiente diagrama⁸ se puede apreciar la forma de organización de un grupo económico conformado por distintas empresas que poseen inversiones relacionadas entre ellas.



⁸ Diagrama: Esquema en el que se muestran las relaciones entre las diferentes partes de un conjunto o sistema.

En la figura anterior, se puede apreciar que la empresa matriz posee inversión directa del 99% en las filiales A, B y C, mientras que a través de las filiales A y B mantiene una inversión indirecta en la filial D.

Esta situación ya ha sido revisada por la Contraloría General de la Republica, pues cuando se trata de inversión en negocios que no pagan patente municipal, no existe derecho a rebajar el monto invertido en estas filiales. El Dictamen N° 10.625 emitido por dicha Contraloría en 2003, en su texto principal, expone lo siguiente:

En el procedimiento de cálculo de la contribución de patente municipal, no procede que empresa excluya del monto de su capital propio, aquel que tenga invertido en otra empresa, cuando esta no está afecta al pago de patente municipal. Ello, porque el sentido de la norma que autoriza esta deducción en la determinación del capital propio, es impedir que una empresa pague dos veces por un mismo capital, lo que ocurriría si esta pagara conforme a su capital propio total, y, además, por la parte del capital que estuviere invertido en una empresa afecta al pago de patente, permitiendo excluir de la base imponible aquella parte del capital que este invertido en otra empresa. Así, la razón de excluir de la base del capital propio aquella parte que una empresa tenga invertida en otros negocios no tiene sentido cuando esta no se encuentra afecta al pago de patente, porque en tal caso no existe un capital que se grave dos veces. efectivamente el hecho gravado es el ejercicio de una actividad secundaria o terciaria y primaria en los casos que la ley indica, no obstante, una vez establecido que procede gravar a una empresa por estar dentro del supuesto jurídico que así lo permite, la ley dispone que el tributo se calcule acorde su capital propio, dentro del cual se incluye el invertido en otras empresas, de tal modo que lo gravado no es el patrimonio en si mismo, sino el ejercicio de una actividad lucrativa por una empresa, pero es la ley la que fija el capital propio, el que se integra por todas las inversiones que posea la empresa, exceptuado el correspondiente a empresas no afectas al pago de tributo

12. Elementos del impuesto

Como los impuestos no son de ámbito popular, sobre todo para quienes deben soportarlos, son necesarios y casi nadie lo discute. Por eso mismo, ayuda en esta materia tener certeza sobre los elementos que interactúan en este proceso, tal es el caso del sujeto, el hecho gravado o imponible y su base imponible.

12.1 Hecho imponible

Es aquella circunstancia o acción cuya realización, de acuerdo con la legislación, origina la obligación tributaria. Según señala el artículo 23, de la ley de rentas municipales:

El ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera 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 explotación en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de madera, 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.

A su vez, a modo de aclarar el hecho imponible, el artículo 24 de esta ley, en su inciso primero señala que:

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

12.2 Sujeto pasivo de la obligación

El sujeto pasivo en el lenguaje impositivo, es aquel sobre el que recae la obligación tributaria, es quien debe pagar el tributo. Se puede definir también, como el que realiza el hecho generador de un impuesto. En el caso de la patente municipal, el sujeto pasivo del impuesto es la persona o empresa sobre la cual recae la obligación.

12.3 Sujeto activo de la obligación

El sujeto activo, es la entidad administrativa o fiscal beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el

respectivo tributo. En este caso, el sujeto activo de la obligación tributaria es la respectiva municipalidad que tiene el derecho de recibir el tributo.

12.4 Base imponible

Es la cuantificación y/o valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria del sujeto pasivo. Se puede tratar de una cantidad de dinero, un bien de lujo, la ubicación de un terreno, etc. El artículo 24 de la ley de rentas municipales señala que:

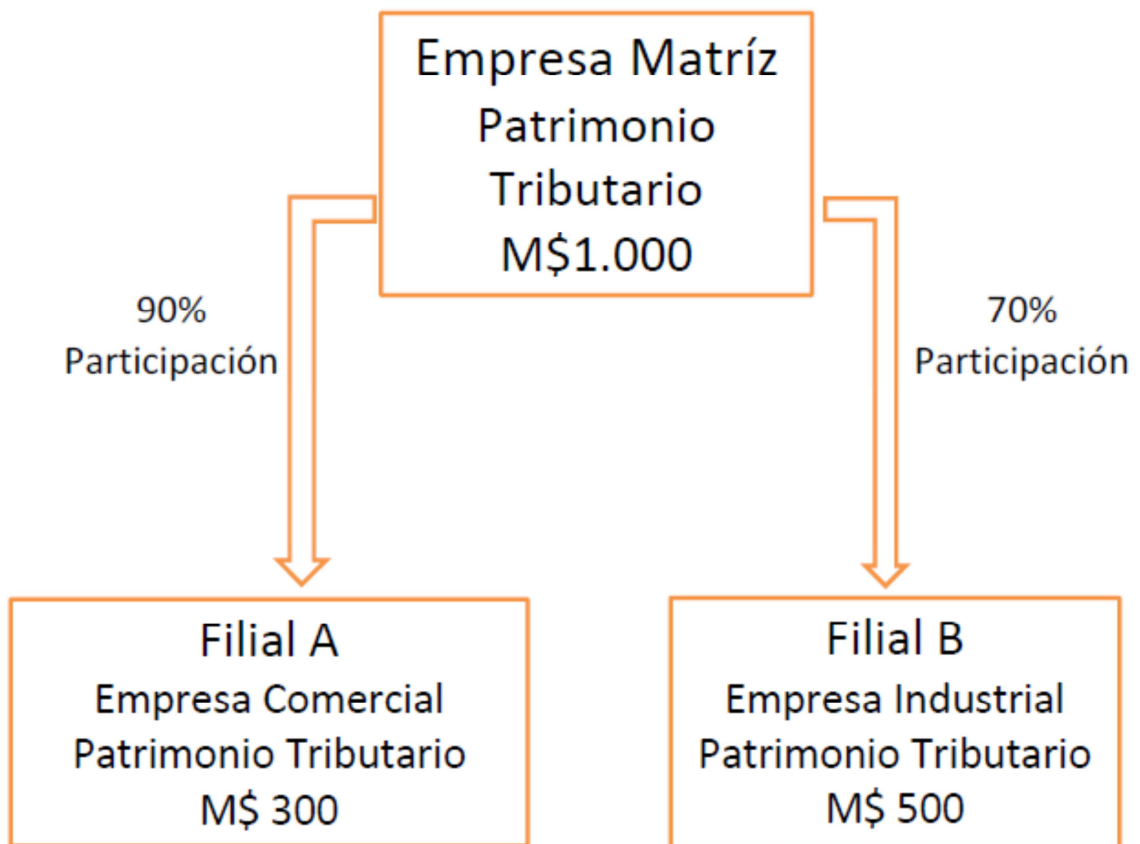
“Para los efectos de este artículo se entenderá por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41.- y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824.-, de 1974”

El Servicio de Impuestos Internos aportará por medios electrónicos a cada una de las municipalidades que corresponda, dentro del mes de mayo de cada año, la información del capital propio declarado, el rol único tributario y el código de la actividad económica de cada uno de los contribuyentes.

En los casos de los contribuyentes que no estén legalmente obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general pagarán una patente por doce meses igual a una unidad tributaria mensual.

En la determinación del capital propio a que se refiere este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte de dicho capital que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante contabilidad fidedigna. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso.

En el siguiente diagrama se grafica la situación que se genera cuando un contribuyente posee inversiones en empresas relacionadas:



La base imponible afecta a patente de la Filial A y la Filial B estará constituida por el patrimonio de M\$ 300 y M\$ 500 respectivamente, mientras que la Empresa Matriz puede rebajar de su patrimonio la participación en ambas filiales, quedando de la siguiente forma:

Determinación de la inversión tributaria en empresas relacionadas

Contribuyente	Patrimonio M\$	Participación	Inversión
Filial A	300	90%	270
Filial B	500	70%	350
Total Inversión relacionada			620

Determinación de la base imponible de Empresa Matriz

Patrimonio Empresa Matriz	M\$	1000
Menos		
Inversión relacionada	M\$	(620)
Base imponible	M\$	<u>380</u>

12.5 Tasa

Es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable. En la ley de rentas municipales, el artículo 24 prescribe que:

“El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a ocho mil quinientas unidades tributarias mensuales”

Para modificar la tasa de la patente vigente en la respectiva comuna, las municipalidades deberán dictar una resolución que deberá ser publicada en el Diario Oficial con una anticipación, de a lo menos, seis meses al del inicio del año calendario en que debe entrar en vigencia la nueva tasa.

12.6 Periodo

La patente municipal tiene una periodicidad anual, la cual se podrá dividir en dos cuotas. Corre desde el 1 de julio de cada año, hasta el 30 de junio del siguiente. El artículo 29 de la ley de rentas municipales señala que:

El valor fijado conforme al artículo 24.- corresponde a la patente de doce meses comprendidos entre el 1° de julio del año de la declaración y el 30 de junio del año siguiente.

Estarán exentos de todo impuesto o derecho municipal, los instrumentos que los contribuyentes deben presentar para el otorgamiento de patentes, tales como declaraciones, copias de balances,

quedando, por tanto, prohibido cualquier cobro distinto del valor fijado en el artículo 24.

La patente se podrá pagar al contado o en dos cuotas iguales, en la municipalidad respectiva, dentro de los meses de julio y enero de cada año.

Si la patente se pagare en dos cuotas, el valor de la segunda se reajustará en la misma proporción en que haya variado el Índice de Precios al Consumidor en el período comprendido entre el 1° de junio y el 30 de noviembre inmediatamente anterior.

Si un contribuyente se estableciere después del 31 de diciembre pagará el cincuenta por ciento del valor de la patente.

Asimismo, los contribuyentes, con excepción de los señalados en el artículo 32, que cambien de domicilio su casa matriz o sucursal, pagarán la respectiva patente comercial en la municipalidad correspondiente al nuevo domicilio, a contar del semestre siguiente al de su instalación. Para tal efecto, deberán comunicar dicha situación a la municipalidad del nuevo domicilio, dentro de los 30 días corridos siguientes al de la instalación, exhibiendo la patente pagada en la municipalidad de origen por el período semestral respectivo y un certificado emitido por la misma, en donde conste que no mantiene deuda pendiente por este concepto. En el caso de existir deuda, no se otorgará patente definitiva o provisoria, mientras no se regularice dicha situación ante la municipalidad respectiva.

13. La Contraloría General de la Republica

La Contraloría General de la República es un órgano superior de fiscalización de la Administración del Estado, contemplado en la Constitución Política, que goza de autonomía frente al Poder Ejecutivo y demás órganos públicos. Es esencialmente una entidad de control de legalidad de los actos de la Administración del Estado, que actúa con independencia del Poder Ejecutivo y el Congreso Nacional.

13.1 Orígenes

Desde el período de la Colonia, pasando por el proceso de Independencia y hasta la conformación del Chile Republicano, han existido distintas instituciones dedicadas a materias de fiscalización, administración, contabilidad y supervisión. Cercana a la fundación de la ciudad de Santiago, existía la “Real Audiencia”, que tenía como función la fiscalización a la gestión pública. Esta institución a lo largo de los años fue perdiendo importancia y sus atribuciones fueron pasando a otras entidades, entre las que se encuentra la “Contaduría Mayor de Cuentas” y la “Dirección General de Contabilidad”. Finalmente, en 1925, durante el gobierno del presidente Arturo Alessandri Palma, el Gobierno contrató a expertos financieros estadounidenses, quienes propusieron fusionar la “Dirección General de Contabilidad” con otras entidades dedicadas a las finanzas y estadísticas de la nación, y así el 26 de marzo de 1927 nace la Contraloría General de la Republica mediante DFL N° 40°-bis.

13.2 Función

La labor de la Contraloría es eminentemente fiscalizadora, de carácter jurídico, contable y financiero, pues está destinada a cautelar el principio de legalidad, es decir, verificar que los órganos de la Administración del Estado actúen dentro del ámbito de sus atribuciones y con sujeción a los procedimientos que la ley contempla. Su principal función consiste en ejercer el control de juridicidad de los actos de la Administración: Función jurídica. Esta tarea se cumple mediante la emisión de pronunciamientos jurídicos obligatorios para la administración del Estado –dictámenes y oficios que conforman la llamada jurisprudencia administrativa– como también a través del control de las órdenes formales emanadas de la administración activa, control que puede ser preventivo, simultáneo o a futuro. En particular, el control preventivo de juridicidad se lleva a cabo mediante el trámite constitucional de la toma de razón.

13.3 Objetivos

Sus objetivos estratégicos son los siguientes:

- Cautelar el privilegio del interés general sobre el particular.
- Fomentar la capacitación de los funcionarios del sector público, en especial del sector municipal.

- Asegurar la transparencia de las decisiones administrativas.

13.4 Atribuciones

Dentro de las atribuciones de la Contraloría se destacan las siguientes aéreas:

13.4.1 Función de Dictaminar

Es la principal función que el Estado de Derecho otorga a la Contraloría General, la que corresponde a facultad de interpretar las normas jurídicas que inciden en el ámbito administrativo, labor que se materializa en la emisión de informes jurídicos que son obligatorios para los servicios sometidos a su fiscalización. Esta potestad permite la elaboración de una doctrina administrativa conformada por un sistema de precedentes obligatorios y favorece la unidad del sistema normativo mediante su interpretación uniforme y consistente, donde cada decisión contribuye a orientar otras múltiples decisiones posibles, haciendo que la regulación aplicable a los entes públicos sea más coherente, íntegra y estable.

Con la labor interpretativa de la Contraloría General de la Republica, se facilita que las declaraciones generales y abstractas de la normativa legal relacionada con la ética pública, se transformen en normas específicas de conducta. El sistema jurídico basado en la interpretación uniforme de una misma regla jurídica, permite que la actuación administrativa gane en previsibilidad, es decir, afirma la legítima expectativa que tienen los ciudadanos de que la Administración tome decisiones de manera armónica y con los criterios manifestados con anterioridad en situaciones equivalentes.

13.4.2 Toma de Razón

Dentro de las funciones de la Contraloría está la toma de razón, procedimiento mediante el cual se realiza un control preventivo a través del cual esta entidad verifica la constitucionalidad y legalidad de los decretos y resoluciones que, de conformidad a la legislación, deben tramitarse ante ella, y de los decretos con fuerza de ley que dicta el Presidente de la República. Constituye un control de juridicidad de los instrumentos que se examinan, sin que con ocasión del mismo la Contraloría General

pueda pronunciarse o calificar los aspectos de mérito o de conveniencia de las decisiones políticas o administrativas.

Los actos administrativos sobre personal que se encuentren exentos de toma de razón deben remitirse a esta Entidad para su registro y revisión, en tanto que los actos administrativos sobre obras que se encuentren exentos del control preventivo deben enviarse para toma de conocimiento.

13.4.3 Función de Auditoría

A la Contraloría General le corresponde además, efectuar auditorías con el objeto de velar por el cumplimiento de las normas jurídicas, el resguardo del patrimonio público y respeto del principio de probidad administrativa. A través de estas auditorías se evalúan los sistemas de control interno de los servicios y entidades; se fiscaliza la aplicación de las disposiciones relativas a la administración financiera del Estado, particularmente las que se refieren a la ejecución de los estados financieros; se comprueba la veracidad de la documentación sustentadora; verifica el cumplimiento de las normas estatutarias aplicables a los funcionarios y se formulan las proposiciones que sean adecuadas para subsanar los vacíos que detecta. El examen de cuentas, que constitucionalmente le corresponde realizar en forma privativa a la Contraloría General, queda inserto dentro de las auditorías. La Institución puede realizar visitas de inspección en los servicios públicos que fiscaliza, atendiendo denuncias que se le formulen, en cuyo caso efectúa las indagaciones que procedan y emite un informe que es remitido a la autoridad respectiva.

13.4.4 Función Contable

La función contable del Organismo, es la de generar información estructurada y sistemática sobre los eventos económicos que modifican los recursos y las obligaciones del Estado y que está destinada a apoyar el proceso de toma de decisiones de los poderes del Estado, de las autoridades administrativas y de los órganos de fiscalización. Del mismo modo, su finalidad es promover la información de la gestión del estado entre la comunidad. Para ello, consolida los registros que deben efectuar los servicios, conforme a los principios y normas contables básicas y procedimientos que ella determina.

Además, le compete en forma exclusiva regular la contabilidad general del sector público, definido para estos efectos por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado, e interpretar con fuerza obligatoria las disposiciones vigentes que incidan en la contabilización de una operación determinada e informar acerca de los procedimientos técnicos aplicables.

13.4.5 Función Jurisdiccional

Es una labor que la Constitución Política encarga a la Contraloría General de la República y la de juzgar las cuentas de las personas o funcionarios que tienen a su cargo fondos o bienes públicos, de velar por la legalidad de sus ingresos, gastos y también por la integridad del patrimonio estatal. Este procedimiento tiene por objeto perseguir la responsabilidad civil extracontractual de los funcionarios o ex funcionarios que hayan causado daño al patrimonio público y, para tal efecto, la Ley N° 10.336 ha regulado la institucionalidad conforme a la cual este Organismo Contralor debe llevar a cabo dicha función jurisdiccional, contemplando para tal efecto la existencia de una Fiscalía y de los Tribunales de Cuentas de Primera y Segunda Instancia.

La primera instancia se tramita ante el Juzgado de Cuentas, cuyo juez es el Subcontralor, mientras que la segunda instancia se tramita ante el Tribunal de Cuentas de Segunda Instancia, que está compuesto por el Contralor General, quien lo preside, y por dos abogados designados por el Presidente de la República. A este último Tribunal le corresponde conocer de los recursos de apelación y de revisión que se interpongan durante la tramitación de un juicio de cuentas. En todas estas etapas del juicio de cuentas a la Fiscalía de la Contraloría General de la República le corresponde actuar como parte en defensa de los intereses patrimoniales del Estado.

14. Dictámenes de la Contraloría General de la Republica

Los dictámenes de la Contraloría, son juicios que emite esta instrucción y están formados sobre un tema en particular con el fin de garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico, resguardando la protección y el debido uso del patrimonio público.

Con fecha 25 de mayo de 2010, se emitió dictamen N° 26.677, sobre cobro de patente municipal a sociedades de inversión pasiva a solicitud de la Cámara Nacional de Comercio y Turismo de Chile, en el sentido de aclarar que el carácter pasivo de estas entidades debía interpretarse como tales actividades como no afectas al tributo. En efecto, desde el año 2004 los tribunales han fallado sistemáticamente en dirección a que ciertas sociedades de inversión se encontraban exentas del pago de patentes. Se sostuvo en ello que si las actividades de la respectiva sociedad no obtiene lucro o ganancia colocando productos en el mercado y tampoco requiere de un local o establecimiento para funcionar, no se constituiría como un ente pasivo de inversiones, y solo sería de fines meramente rentísticos, por lo que no debía ser objeto de tributo.

La disposición fue extremadamente controversial, ya que previo al dictamen 27.677, en el año 2009, tras la publicación de la ley 20.033, se introdujeron modificaciones a la ley de rentas municipales que vinieron a precisar sobre el domicilio de las sociedades de inversión, haciendo alusión a que estas sociedades se encuentran gravadas con patente municipal. En la modificación del Art. 24 la ley prescribe 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. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año”

El dictamen señala en su texto completo lo siguiente:

Se ha dirigido a esta Contraloría General, don Jorge Guerrero Serrano, en su calidad de Presidente de la Comisión Jurídica de la Cámara Nacional de Comercio, Servicios y Turismo de Chile F.G.N., solicitando un pronunciamiento con relación al cobro de patente municipal a las sociedades de inversión pasiva que no desarrollan actividad lucrativa en los términos que exige la Ley de Rentas Municipales, toda vez que la procedencia de dicho gravamen dice relación con la actividad efectiva que se realiza y el lugar donde se efectúa, sin atender a la persona o características del contribuyente, y de efectuarse el referido cobro, éste constituiría un acto discriminatorio que se aparta del justo tratamiento tributario que reciben las personas naturales que desarrollan la misma actividad, como rentistas o inversores pasivos, quienes no están sujetos al pago de patente comercial.

Asimismo, don Oscar Ferrari García, en representación de la sociedad Inversiones Ferrari Limitada, solicita, por las razones que indica, que se precise el alcance del dictamen N° 54.106, de 2006, en el sentido que la sociedad civil de inversión –pasiva–, organizada como sociedad colectiva o de responsabilidad limitada, no se encuentra gravada con patente municipal, tributo que sólo sería aplicable a las sociedades comerciales.

Agrega que la patente municipal es un impuesto sometido a la garantía de la reserva legal, de modo que el sujeto, el hecho gravado, la tasa y la base imponible deben estar expresamente establecidos en la ley, sin que sea lícita una interpretación extensiva a casos o situaciones no previstas por el legislador.

Sobre el particular, es menester tener presente que el aludido dictamen N° 54.106, de 2006, ratificado por el dictamen N° 60.459, de 2008, señaló que acorde a la definición de actividad terciaria contenida en el artículo 2°, 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 N°s. 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, sobre Rentas Municipales -cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto N° 2.385, de 1996, del Ministerio del Interior-.

Además, se manifestó que confirma el criterio expuesto la modificación introducida por el artículo 4°, 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.

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 2º, 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.

Sonia Doren Lois

Contralor General de la República

Subrogante

A su vez, con fecha 1 de febrero de 2012, la Contraloría General de Republica emite el dictamen N° 6.512, el cual ratifica dictamen N° 27. 677, señalando que las sociedades de inversión pasiva no están afectas al pago de patente municipal. El texto completo del dictamen N° 6.512 se transcribe a continuación:

Se han dirigido a esta Contraloría General el Presidente de la Asociación Chilena de Municipalidades y los alcaldes de los municipios de San Miguel, Macul, Santiago, La Florida, Providencia, La Cisterna, Maipú y Lo Barnechea solicitando, por los motivos que latamente exponen, la reconsideración del dictamen N° 27.677, de 2010, que señaló que la inversión pasiva no está sujeta al pago de patente municipal y que sí están obligadas a ello, las sociedades que presten algún tipo de servicio, por constituir dicho quehacer una actividad terciaria gravada con este impuesto.

En relación con la materia, cabe indicar que tanto el referido oficio N° 27.677 como el presente pronunciamiento, son emitidos en el ejercicio de la facultad contemplada en el inciso primero del artículo 6° de la ley N° 10.336, que encomienda a este Órgano Contralor, informar sobre el funcionamiento de los servicios públicos sometidos a su fiscalización, entre los que se encuentran las municipalidades, para los efectos de la correcta aplicación de las leyes y reglamentos que los rigen.

Aclarado lo expuesto, es pertinente manifestar que el dictamen recurrido concluyó que la inversión pasiva no constituye una actividad que configure el hecho gravado contemplado en el artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales. Por lo tanto, esta Contraloría General no ha señalado que la sociedad de inversión, por su sola condición societaria, no se encuentra gravada con patente municipal, ya que la procedencia de la referida carga impositiva está vinculada al ejercicio de las actividades establecidas por la norma antes dicha.

En igual sentido, es menester precisar que la interpretación de las normas efectuada en el referido pronunciamiento no ha creado una categoría de sociedad especial ni ha incorporado un nuevo concepto de inversión, como alegan los recurrentes, sino que considera que esta última, definida de modo general aludiendo a sus principales características, puede ser realizada por cualquier persona, entre las que se encuentran las sociedades, sin que el mencionado decreto ley grave determinadas formas de organización empresarial -sociedades, comunidades, personas naturales-, ni atienda a su objeto social.

De lo expuesto se desprende que el aludido oficio tampoco ha constituido diferencia arbitraria alguna, toda vez que tanto las personas naturales como jurídicas, sea cual fuere su denominación o forma de organización, en la medida que realicen alguna actividad gravada con el referido impuesto, están bajo una situación de igualdad jurídica ya que, salvo que se eximan por ley, se encuentran obligadas a su pago.

Por otro lado, con respecto al argumento de que en virtud del pronunciamiento impugnado se torna inaplicable el decreto N° 484, de 1980, del Ministerio del Interior -reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV del decreto ley N° 3.063, de 1979-, y que además, se desconoce un decreto supremo vigente y tomado razón e, implícitamente, se declara la inconstitucionalidad de preceptos contenidos en él, corresponde señalar, acorde con lo manifestado por el propio Tribunal Constitucional, que la garantía de reserva legal en materia de establecimiento de tributos consiste en que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho gravado, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones (sentencias rol N° 247, de 1996; rol N° 822-07-INA; y rol N° 1.234-08-INA).

Precisa dicha Magistratura que sobre la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución de algunos aspectos normativos no esenciales o de detalle, el principio de legalidad supone que las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración. Así, sólo cabe a la potestad reglamentaria de ejecución desarrollar los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación (sentencia rol N° 1.234-08-INA, considerando 22°).

De la misma forma, como se expusiera en los dictámenes N°s. 48.302, de 2007 y 5.392, de 2008 y en consonancia con lo expresado por el Tribunal Constitucional en sentencia rol N° 465, de 2006 - considerando 52°-, la labor hermenéutica, en resguardo del principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 6° de la Carta Fundamental, debe optar entre las diversas alternativas de interpretación posible de la norma de rango inferior, por aquella que la haga compatible con el texto constitucional.

Así, esta Entidad de Control mediante el pronunciamiento recurrido y en el ejercicio de sus atribuciones, se ha limitado a interpretar la letra c) del artículo 2° del decreto N° 484, de 1980, otorgándole un sentido y alcance que armoniza con la garantía constitucional de la reserva legal de los tributos y con la función de ejecución de los reglamentos en relación con las normas de rango legal. Es por ello que la expresión “toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias” debe entenderse referida a aquellas indicadas en el artículo 23 del aludido decreto ley N° 3.063, esto es, a las actividades lucrativas terciarias de cualquier naturaleza o denominación, lo cual, además, se ve confirmado con los ejemplos que consigna la anotada disposición reglamentaria.

Por consiguiente, y sólo luego de determinarse que la actividad ejercida es de aquellas que corresponden al sector terciario de la economía, deberá precisarse el eventual carácter lucrativo de la misma, no pudiendo afirmarse que la mera obtención de ganancia transforme a quien la realiza, en sujeto obligado al pago de la patente municipal, ya que faltaría uno de los elementos del hecho gravado establecidos por la norma.

En otro orden de ideas y en cuanto a la aseveración de que la referencia al domicilio de las sociedades de inversión para el pago de la patente municipal efectuada en el artículo 24 del mencionado decreto ley N° 3.063, manifestaría que tales personas jurídicas están gravadas con dicho impuesto, es dable advertir que en conformidad a los elementos que integran la obligación tributaria -destacados por el Tribunal Constitucional-, en toda carga impositiva se distinguen los sujetos de los hechos gravados. Sostener que el legislador pretendió, a través del precepto en comento, gravar a las aludidas sociedades, implicaría confundir tales elementos. En efecto, de una interpretación sistemática y finalista del aludido decreto ley N° 3.063, especialmente de sus artículos 23, 24, inciso primero, y 26, inciso primero, aparece que los hechos que se gravan con patente municipal son ciertas actividades lucrativas y no meramente a personas, desvinculadas del respectivo hecho imponible.

Por lo demás, se consignó en la tramitación de la ley N° 20.033, que modificó, entre otras normas, el antedicho artículo 24, que dicha disposición “se limita a perfeccionar el sistema de cobranza de la patente, sin constituir un nuevo impuesto,..” -Primer Informe de la Comisión de Gobierno Interior, de la Cámara de Diputados, de 7 de abril de 2003, recaído en el proyecto de ley boletín N° 2892-06-1-, sin que se adviertan otros elementos interpretativos relevantes que hagan variar lo concluido en el dictamen recurrido.

De esta manera, los pasajes de la tramitación legislativa de la mencionada ley N° 20.033, que aludirían a la recaudación por concepto de cobro de patentes a las sociedades de inversión, deben entenderse dentro del supuesto en que dichas sociedades llegaren a realizar alguna de las actividades gravadas con patente municipal.

Por otra parte, y en cuanto al deber de abstención de este Organismo Fiscalizador respecto de los asuntos que por su naturaleza sean propiamente de carácter litigioso, o que estén sometidos al conocimiento de los tribunales de justicia, establecido en el inciso tercero del artículo 6° de la ley N° 10.336, que fue alegado por los ocurrentes, es dable tener en cuenta las siguientes consideraciones.

En primer lugar, de los antecedentes tenidos a la vista al momento de emisión del dictamen recurrido como a la fecha del presente acto, no se desprende que las peticiones concretas alegadas por la Cámara Nacional de Comercio, Servicios y Turismo de Chile F.G.N. y por don Oscar Ferrari García -ocurrentes en el oficio N° 27.677-, hayan sido objeto, en los mismos términos, de un proceso jurisdiccional, atendido lo cual, este Órgano Contralor es competente para pronunciarse sobre la materia en comento.

En segundo término, es útil anotar que de acuerdo con lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 3° del Código Civil, que establece el efecto relativo de las sentencias, éstas obligan sólo a las partes que han intervenido en un proceso jurisdiccional (aplica dictámenes N°s. 34.791, de 1999; 47.737, de 2000; 45.833, de 2003, y 54.713, de 2009). En este contexto, si en fallos judiciales se resuelve un caso concreto en forma diversa a lo sostenido por la jurisprudencia administrativa, esta última se mantiene vigente para aquellos que no han sido parte en el respectivo juicio, de acuerdo con el criterio expresado en los pronunciamientos N°s. 5.061, de 1998 y 48.397, de 2008.

En tercer lugar, es dable considerar que lo prescrito en el mencionado artículo 6°, como se ha manifestado en los dictámenes N°s. 13.362, de 1984; 9.414, de 1993; 12.305, de 1994; 301, de 1997; 366, de 2000, y 4.437, de 2005, no es aplicable al control previo de juridicidad. Pues bien, con ocasión de la toma de razón del decreto N° 734, de 2009, que modificaba el decreto N° 484, de 1980,

ambos del Ministerio de Interior, mediante el oficio devolutorio N° 25.825, de 2010, esta Entidad Fiscalizadora señaló que no resultaba procedente que el literal f) de su artículo 2° incorporara a las "sociedades de inversión" como sujetos de la referida patente, por cuanto los artículos 23 y 24 del decreto ley N° 3.063, de 1979, gravan las actividades que indican independientemente de la naturaleza jurídica de los sujetos que las realicen.

Por último, en cuanto a la alegación relativa a la existencia de diversos requerimientos de inaplicabilidad sobre la materia, interpuestos ante el Tribunal Constitucional, cabe expresar que acorde con lo dispuesto en el artículo 92 de la ley N° 17.997, Orgánica Constitucional de dicha Magistratura, las sentencias que declaren la inaplicabilidad, sólo producirán efectos en los juicios en que se soliciten.

De esta forma, y con arreglo a lo indicado en los párrafos precedentes, en la especie no existe deber de abstención de la Contraloría General.

Atendido lo expuesto, se confirma el dictamen N° 27.677, de 2010, y se desestiman las reconsideraciones solicitadas.

Finalmente, en relación con los efectos del pronunciamiento recurrido sobre las patentes o cuotas de convenios percibidas o pendientes con anterioridad a su emisión, es necesario manifestar, atendido el principio de seguridad jurídica, que el referido dictamen únicamente rige hacia el futuro, sin que puedan afectarse situaciones jurídicas constituidas bajo la jurisprudencia emitida con anterioridad al mismo (aplica dictámenes N°s. 6.198, de 1994; 17.719, de 2008; y 28.471, de 2009).

De esta forma, y en razón de la periodicidad con que se devenga la patente municipal y de acuerdo con lo previsto en los artículos 24 y 29 del decreto ley N° 3.063, de 1979, el nuevo criterio contenido en el referido oficio debe regir a contar del 1 de julio de 2010, dejándose sin efecto a contar de dicha fecha toda jurisprudencia en contrario (aplica pronunciamiento N° 79.507, de 2010).

Ramiro Mendoza Zúñiga

Contralor General de la República

En relación con la materia, es importante recalcar que tanto el referido oficio N° 27.677 como el presente pronunciamiento, son emitidos en el ejercicio de la facultad contemplada en el inciso primero del artículo 6° de la ley N° 10.336, que encomienda al Órgano Contralor, informar sobre el funcionamiento de los servicios públicos sometidos a su fiscalización, entre

los que se encuentran las municipalidades, para los efectos de la correcta aplicación de las leyes y reglamentos que los rigen.

Aclarado lo expuesto, el dictamen señala que es pertinente manifestar que el dictamen recurrido concluyó que la inversión pasiva no constituye una actividad que configure el hecho gravado contemplado en el artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales. Por lo tanto la Contraloría no ha señalado que la sociedad de inversión, por su sola condición societaria, no se encuentra gravada con patente municipal, ya que la procedencia de la referida carga impositiva está vinculada al ejercicio de las actividades establecidas por la norma antes dicha.

En igual sentido, es necesario precisar que la interpretación de las normas efectuadas en el referido pronunciamiento no ha creado una categoría de sociedad especial ni ha incorporado un nuevo concepto de inversión, como alegan los recurrentes, sino que considera que esta última, definida de modo general aludiendo a sus principales características, puede ser realizada por cualquier persona, entre las que se encuentran las sociedades, sin que el mencionado decreto ley grave determinadas formas de organización empresarial - sociedades, comunidades, personas naturales-, ni atienda a su objeto social.

En resumen, el dictamen 6.512 de 2012 viene a ratificar la postura de la Contraloría emitido en su dictamen 27.677 de 2010. Sin embargo, cabe precisar que el primero no entrega una definición respecto de qué se debe entender por inversión pasiva, lo cual seguirá siendo fuente de discusión con las Municipalidades.

15. El Poder Judicial

15.1 Orígenes

Los antecedentes del máximo Tribunal se remontan con ocasión de la creación de la Real Audiencia, en 1565, establecida en la ciudad de Concepción. Estuvo integrada por cuatro miembros, tres oidores y un Presidente. Su instalación definitiva se produjo en 1567. En 1573 fue suprimido, pero por instrucción de una nueva disposición Real, la institución ve la luz nuevamente. La primera Junta Nacional de Gobierno, suprimió en 1811 a la Real Audiencia, por sospechar que ésta se encontraba participando en un motín. Periodo en el

cual es creada en reemplazo la Cámara de Apelaciones. La existencia de este último tribunal fue muy breve, ya que ese mismo año se establece lo que se denominó el Supremo Tribunal Judicial.

Finalmente a partir de 1823 se establece la Suprema Corte de Justicia, la que, sin perjuicio de cambios en su denominación y ampliación de atribuciones, es la que se mantiene hasta la fecha como tribunal superior de la República. Fue promulgada en la Constitución de ese mismo año, en donde se le designó como la Primera Magistratura Judicial del Estado.

15.2 Función

La función del Poder Judicial le está encomendada la facultad de administrar justicia, que está entregada a los Tribunales de Justicia, los cuales en su conjunto y con contadas excepciones, conforman el Poder Judicial, el cual es independiente, facultad que está consagrada expresamente en el artículo 76 de nuestra Constitución Política de la República. Dicho artículo dispone que:

“La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos.”

Sin embargo, así como los tribunales de justicia son independientes en el ejercicio de sus funciones, están obligados a respetar, desde luego, la independencia y atribuciones de los demás poderes públicos. Este principio lo consagra el Código Orgánico de Tribunales, al prohibir al Poder Judicial mezclarse en las atribuciones de otros poderes públicos. Además, los tribunales están dotados de la facultad de imperio para hacer cumplir sus resoluciones, facultad que consagra expresamente el mismo artículo 76, el que señala que:

“Para hacer ejecutar sus resoluciones, y practicar o hacer practicar los actos de instrucción que determine la ley, los tribunales ordinarios de justicia y los especiales que integran el Poder Judicial, podrán impartir órdenes directas a la fuerza pública o ejercer los medios de acción conducentes de que dispusieren. Los demás tribunales lo harán en la forma que la ley determine.”

La autoridad requerida deberá cumplirse sin más trámite que el mandato judicial y no podrá calificar su fundamento u oportunidad, ni la justicia o legalidad de la resolución que se trata de ejecutar.

16. Sentencias relacionadas

En el periodo sujeto a investigación, las Cortes han sido las encargadas de dar la última palabra en distintas disputas entre empresas y municipalidades, de modo que los criterios y puntos antes señalados serán evaluados y definidos por esas entidades en los casos en que una de las partes reclame que no existe una aplicación clara de la norma.

A continuación se presentan distintos casos relacionados a la materia en análisis, en el que la Corte ha resuelto de distinta manera:

16.1 Caso Inversiones el Manzano con I. Municipalidad de Vitacura

En sentencia de fecha 9 de julio de 2008 la Corte Suprema resolvió que la Sociedad de Inversiones El Manzano Limitada está exenta del pago de patente municipal que reclamaba la Ilustre Municipalidad de Vitacura, toda vez que esta sociedad sólo realizaba operaciones civiles que no eran consideradas secundarias o terciarias. Al parecer, en el caso antes señalado fue fundamental la modificación al objeto social que efectuaron los socios en el año 1998, en la cual decidieron incluirle una prohibición de ejecutar actividad comercial o de servicios, como así también de elaboración de bienes. El máximo tribunal señaló dentro de sus fundamentos que las inversiones no pueden considerarse como “otras actividades lucrativas”, dentro de las actividades terciarias descritas en el Reglamento, pues éste no puede ir más allá de la ley, especialmente en materia tributaria.

16.2 Caso Compañía 3P con I. Municipalidad de Las Condes

En fallo de la Corte Suprema, de fecha 26 de noviembre de 2008, en el caso Compañía 3P con Municipalidad de Las Condes, el máximo tribunal del país profundizó más en el asunto, interpretando que a pesar de que el Reglamento de la ley contempla un concepto amplio de lo que debe entenderse como otras actividades lucrativas -y en consecuencia gravadas con este tributo- dicho 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". En atención a lo anterior, la Corte Suprema estimó que no procedía el cobro de patente municipal en dicho caso.

16.3 Caso Inversiones Los Nogales con I. Municipalidad Zapallar

Con fecha 3 de julio de 2012, la tercera sala de la Corte Suprema dictó sentencia a favor de la municipalidad de Zapallar, en el caso Inversiones Los Nogales S.A. con ésta municipalidad. Uno de los fundamentos señalados por el tribunal, fue que dentro del objeto social especificado en los estatutos de la empresa, señalaba que se comprendía la inversión y explotación de bienes inmuebles agrícolas y no agrícolas, pudiendo lotearlos, dividirlos, administrarlos, etc.; adquirir bienes raíces urbanos y rurales a fin de explotarlos mediante el arrendamiento o en otra forma; adquirir toda clase de bienes muebles, derechos, acciones y valores mobiliarios con fines de inversión y renta; y efectuar operaciones de importaciones y exportaciones. Por lo tanto, al tratarse claramente de actividades lucrativas y además de una sociedad que no es de inversión meramente pasiva, se configura el hecho gravado.

Por otra parte, y siguiendo con los fundamentos, el tribunal sostuvo que la Contraloría General de la República debe inclinarse frente a la jurisprudencia de los tribunales, lo que es fundamental para el orden institucional y particularmente válido cuando ésta es uniforme y permanente en el tiempo, por cuanto la jurisprudencia es fuente del derecho administrativo, y si ella, interpretando la ley, establece que las sociedades de inversión deben pagar patente municipal, este criterio jurisprudencial constituye fuente del derecho, siendo obligatoria para el ente contralor.

16.4 Caso Contralor General de la República con I. Municipalidad de Santiago

Ante recurso de protección solicitado por la Ilustre Municipalidad de Santiago, mediante su alcalde Pablo Zalaquett S., en contra de Ramiro Mendoza Zúñiga, en su calidad de Contralor General de la República, a raíz del dictamen N° 6.512 del año 2012 por medio del cual se confirmó dictamen N° 27.677, de 2010, desestimando las reconsideraciones solicitadas por diferentes municipalidades del país, la I. Corte de Apelaciones de Santiago acogió el recurso interpuesto y falló en favor de municipalidad.

El tribunal señaló como fundamentos, entre otros, que las materias tratadas en los referidos dictámenes no son de competencia legal del Contralor General de la República,

pues la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión, corresponderán al Presidente de la República. A su vez, se indica que el proceder de la Contraloría General de la República, al emitir los dictámenes indicados, ha infringido la garantía constitucional de propiedad al disponer que se deberán restituir los valores correspondientes a aquellas sociedades de inversión que se enmarquen en el nuevo dictamen, esto es, desde el 1 de junio de 2010.

17. Iniciativa legal

Buscando subsanar una larga disputa de nivel interpretativo, con fecha 2 de agosto de 2012, un grupo transversal de diputados⁹, liderados por Carlos Montes (Partido Socialista), presentó un proyecto que interpreta la expresión “actividad lucrativa terciaria”, precisando que las sociedades de inversión deben entenderse comprendidas en la Ley de Rentas Municipales y se encuentran, por tanto, gravadas con patente municipal.

La moción, destinada a la Comisión de Gobierno Interior para su análisis, fue ingresada el jueves 2 de agosto de 2012 por el diputado Montes junto a los diputados Pepe Auth (Partido por la Democracia), Pedro Browne (Renovación Nacional), Enrique Jaramillo (Partido por la Democracia), Luis Lemus (Partido Socialista), José Miguel Ortiz (Democracia Cristiana), José Pérez (Partido Radical Social Demócrata), Leopoldo Pérez (Renovación Nacional) y Patricio Vallespín (Democracia Cristiana).

Los legisladores informaron que los municipios del país (como titulares de las patentes y beneficiarios del Fondo Común Municipal), los Tribunales de Justicia y la Contraloría General de la República han estado envueltos en una disputa jurídica relacionada con la correspondencia del cobro de patente a las sociedades de inversión.

⁹ Los diputados son personas nombradas por elección popular para representar en una cámara legislativa. La Cámara de Diputados de Chile es una de las dos ramas que integran el Congreso Nacional. Su función esencial es participar en la elaboración de las leyes junto al Senado y el Presidente de la República. Tiene como funciones exclusivas fiscalizar los actos del gobierno e iniciar las acusaciones constitucionales contra el Presidente de la República, los Ministros de Estado, Ministros de Tribunales Superiores de Justicia, Contralor General de la República, entre otros.

A su vez, los legisladores explican que el citado dictamen y sus secuelas fueron impugnados por las municipalidades, argumentándose que creaba “un concepto de sociedad de inversión pasiva ya desechado por los Tribunales, cuestión que no compete a la Contraloría General de la República, por tratarse de la interpretación de una norma tributaria, sujeta exclusivamente a lo que emane del Servicio de Impuestos Internos”.

Si bien reconocen que la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago falló a favor de las municipalidades (26 de junio de 2012), estimaron necesario zanjar definitivamente el tema, evitando cualquier duda sobre la cuestión, a través de la introducción de una norma expresa.

Como antecedente práctico, los diputados informan que \$30 mil millones de las arcas del Fondo Común Municipal (de aproximadamente \$700 mil millones) provienen de la tributación de las denominadas sociedades de inversión pasivas.

PROBLEMA

Desde que se creó la Ley de Rentas municipales, mediante el Decreto Ley 3.063 en 1979, no había surgido una controversia de tal magnitud que hiciera llevar casos a la Corte Suprema haciendo participar a la Contraloría General de República en la discordia sobre la aplicación del pago de patente municipal.

El problema que generó esta controversia, corresponde a la aplicación de la patente municipal a las sociedades que no desarrollan actividades comerciales directas, y que son más conocidas como sociedades de Inversión. Dicho tributo no había sido exigido rigurosamente, puesto que este tipo de sociedades normalmente no utilizan establecimientos comerciales para el desarrollo de sus actividades.

El presente estudio realiza un análisis de la normativa de rentas municipales vigente, con el fin de determinar si corresponde que las sociedades de inversión pasiva deben pagar este tributo. Esto, independiente del dictamen que realizó la Contraloría General de la República, el cual señala que las inversiones pasivas no están sujetas al pago de Patente Municipal. A su vez el estudio efectúa una inspección a las características que deben poseer las Sociedades de inversión para considerar sus actividades como pasivas.

OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

OBJETIVO GENERAL:

Analizar la normativa relativa al cobro de Patente Municipal a las Sociedades de Inversión que no realizan actividades comerciales, entre el periodo 2008 y 2012, con el objetivo de dar a conocer al lector cuál es el tratamiento impositivo correcto que debe afectar a este tipo de empresas.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

1. Examinar las características de las empresas a considerar en la evaluación para la aplicación de patente municipal, mediante la revisión del tipo de empresa y objeto social.
2. Analizar el alcance y efectos de la aplicabilidad del cobro de Patente Municipal a las Sociedades de Inversión que no realizan actividades comerciales, periodo 2008 y 2012.
3. Describir los efectos derivados de la aplicación de Patente Municipal sobre las empresas que poseen inversión en sociedades que se encuentran exentas o afectas al pago de este tributo.

METODOLOGÍA

La presente tesis es de tipo investigativo cualitativo con estudio descriptivo, el cual se desarrolla en las siguientes etapas:

Primera etapa. Recopilación de antecedentes generales

1. Recopilación de información y antecedentes de autores que hayan editado material relativo a rentas municipales.
2. Revisión de material recolectado de:
 - a. Leyes
 - b. Resoluciones
 - c. Prensa

Esta información se obtendrá principalmente de los portales Web de la Biblioteca del Congreso Nacional de Chile (www.bcn.cl), Servicio de Impuestos Internos (www.sii.cl), la Asociación Chilena de Municipalidades, diarios y revistas, en donde se encuentra la mayoría de la información mencionada en el punto anterior.

3. Investigación en las Instituciones Gubernamentales y las empresas consultoras relacionadas con la materia, respecto a las definiciones y criterios de aplicación de la norma en el pago de patente municipal.

Segunda etapa. Sistematización de la información y determinación sujetos en estudio.

1. Ordenar y analizar el material legal recopilado, para la elaboración de cuadros esquemáticos, organigramas y otros, que permitan un entendimiento del lector.
2. Definición de los sujetos que serán objeto de la investigación, lo cual se hará bajo criterios de relacionamiento. En esta sección se considerarán los siguientes parámetros, los cuales tienen relación con la materia sobre aplicación de patente municipal:

- a. Instituciones fiscalizadoras y/o reguladoras en la materia
- b. Personas que se desempeñen en instituciones a fin, y que posean conocimientos técnicos en materia legal y/o tributaria.
- c. Empresas que se encuentre o hayan encontrado en situación de pago de patente municipal y no posean actividades comerciales.
- d. Personas contratadas y/o asesores de empresas en las que se realicen actividades de inversión pasiva.

Tercera etapa. Elaboración, validación y aplicación de instrumentos.

- 1. Identificación a través de los cuadros esquemáticos descritos en la primera etapa, los elementos que intervienen en la inversión en paraísos tributarios.
- 2. Elaboración de cuestionario para entrevistas enfocadas a profesionales abogados y contadores auditores relacionados al ámbito tributario y la materia sujeta a estudio.
- 3. Cuatro entrevistas a personal relacionado con la materia.
- 4. Creación de modos narrativos a partir de la observación de los registros de las empresas en estudio.

Cuarta etapa. Análisis y discusión de la información recopilada.

- 1. Transcripción de las entrevistas
- 2. Análisis y discusión de las entrevistas realizadas y el material recopilado.
- 3. Análisis y discusión de material recopilado
- 4. Establecer a través de ejercicios y simulaciones cuáles son las incidencias monetarias en el cambio de criterio.

RESULTADOS Y ANALISIS DE DISCUSIÓN

En el análisis de resultados se procesa y evalúa la información obtenida a través de la observación de antecedentes y entrevistas a profesionales relacionados al área legal y/o tributaria con el fin de realizar una investigación sobre la aplicabilidad del cobro de Patente Municipal a las Sociedades de Inversión pasivas, que no realizan actividades comerciales, periodo 2008-2012.

Las principales fuente de información utilizada fue la normativa asociada al tema y las entrevistas a profesionales, dentro de los cuales se contó con la participación de contadores auditores y abogados, entre otros profesionales relacionados al área. El cuestionario de las entrevistas se encuentra incluida en el anexos 1 y el diseño del instrumentó contempló 11 preguntas abiertas, lo cual permitió obtener una visión más profunda del tema y lograr un mejor entendimiento en la observación del material relacionado al estudio.

Análisis de categorías de entrevistas

En consideración al carácter cualitativo de este trabajo investigativo, las categorías nacen de los conceptos de investigación y el marco teórico. Luego de la revisión de este último y el análisis de la información obtenida de la observación y entrevistas, estas categorías son relacionadas con el área de estudio, la situación problemática y los objetivos de la investigación.

De manera de lograr un mayor entendimiento, se realiza una definición conceptual de cada una de las categorías, la que se presenta a continuación:

Categorías	Definición	Objetivo específicos
Actividad y objeto social	Se refiere a los elementos que componen la actividad que desarrollará la empresa.	Examinar las características de las empresas a considerar en la evaluación para la aplicación de patente municipal, mediante la revisión del tipo de empresa y su objeto social.
Aplicación	Contempla la revisión del juicio de las municipalidades sobre la aplicación, o no, del impuesto.	Identificar criterios de aplicación de patente municipal en la inversión en empresas relacionadas que se encuentren exentas o no afectas al pago del tributo.
Forma de tributar	Propone la manera más apropiada de tributar para las sociedades que posean inversión en empresas relacionadas.	Establecer la forma más adecuada en que deben tributar las Sociedades que posean inversión en empresas relacionadas, mediante análisis del criterio de exención utilizado por las municipalidades.

Pasando a las categorías de análisis, a continuación se presenta el cuadro analítico:

Problema de la investigación		
Análisis de la ley de rentas municipales con el fin de determinar si corresponde que las sociedades de inversión deban pagar Patente.		
Objetivo General		
Analizar el alcance y efectos de la aplicabilidad de cobro de Patente Municipal a las Sociedades de Inversión que no realizan actividades comerciales.		
Categoría	Objetivo específico	Pregunta de la entrevista
Actividad y objeto social	Examinar las características de las empresas a considerar en la evaluación para la aplicación de patente municipal, mediante la revisión del tipo de empresa y su objeto social.	4. ¿Al estar estipuladas en la ley de rentas municipales las actividades primarias, secundarias y terciarias, se podrían clasificar las operaciones que realizan las sociedades de inversión pasiva en alguna de ellas? 6. ¿Cuál es su opinión sobre la interpretación de la contraloría sobre las sociedades de inversión pasiva? 7. La contraloría en sus dictámenes N° 27.677 de 2010 y N°6.512 de 2012, ha señalado que las inversiones pasivas no son actividades terciarias, sin embargo la Asociación de municipalidades señala que la Contraloría mediante sus dictámenes ha creado un nuevo tipo de actividades, lo cual sería anti constitucional. ¿Cuál es su opinión al respecto?
Aplicación del tributo	Identificar criterios de aplicación de patente municipal en la inversión en empresas relacionadas que se encuentren exentas o no afectas al pago del tributo.	1. ¿Qué resultados ha logrado u observado en litigios por la aplicación de cobro de patente municipal? 2. ¿Cuál es la diferencia de criterio que ha observado entre las distintas municipalidades al aplicar el tributo sobre las

		sociedades de inversión? 5. ¿Qué características en su opinión deben tener las Sociedades de inversión pasiva para acogerse exención? 8. ¿Qué factor sería el más relevante para invocar la no aplicación del pago de patente?: En base a lo anterior, en su opinión ¿Debe existir exención aplicable como rebaja en la inversión en empresas relacionadas que desarrollan actividades primarias? 3. ¿En su opinión, debe aplicarse una jurisprudencia uniforme en las sentencias relativas al pago de patente municipal? 9. ¿En base a lo anterior (pregunta N° 8, en su opinión ¿Los Fondos de Inversión Privados debiesen pagar patente?
Forma de tributar	Establecer la forma más adecuada en que deben tributar las Sociedades que posean inversión en empresas relacionadas, mediante análisis del criterio de exención utilizado por las municipalidades.	10. La Ley de rentas municipales señala que las actividades primarias no se encuentran afectas al pago de patente municipal, sin embargo esta disposición no es extensible a las sociedades que poseen inversiones en empresas que desarrollan este tipo de actividades, de modo que a la hora de rebajar del capital propio estas inversiones, no son aceptadas como tal por las municipalidades, dado el hecho que no pagan patente. ¿Cuál es su opinión respecto a este criterio municipal? 11. En base a lo anterior, en su opinión ¿Debe existir exención aplicable como rebaja en la inversión en empresas relacionadas que desarrollan actividades primarias?

Discusión de los aspectos relevantes

En la siguiente sección, revisaremos los aspectos relevantes obtenidos de la observación y análisis de material recolectado y la información recabada en las entrevistas:

1. Iniciativa en materia tributaria.

La Corte Suprema, señaló que las materias tratadas en los dictámenes N° 27.677 de 2010 y N° 6.512 de 2012 solo le corresponderán al presidente de la república. No obstante, la Contraloría General de la república, en su labor fiscalizadora, debe cautelar que las entidades de la Administración del Estado actúen dentro de sus atribuciones, y dentro de lo que la ley contempla. Es por eso que es menester de ese organismo regulador emitir dictámenes sobre las materias que se encuentran en debate.

2. Rebajas de inversión no aplicables

Si bien el pago de patente municipal no afecta a las sociedades o entidades que realizan actividades primarias, señaladas en la ley de rentas municipales, así como también lo ha hecho al declarar exentos a ciertos Fondos de Inversión, no hay un beneficio real al revisar que las empresas que invierten en estas entidades no pueden rebajar de su capital propio la proporción correspondiente a su inversión, solo por el hecho de que ésta no se encuentra pagando patente municipal en la empresa receptora de dicha inversión.

Así ha sido ratificado en el Dictamen N° 10.625 de 2003, lo que deja de manifiesto que no hay intención de aplicar dicha exención a las sociedades inversoras en las aéreas de la actividad primaria.

3. La actividad como elemento principal del hecho gravado.

Como lo han señalado las sentencias de la Corte Suprema, el elemento principal del hecho gravado con patente municipal, es la actividad. De esta forma, muchos contribuyentes y asesores legales han optado por crear sociedades con objetos sociales cada vez más acotados, incluso prohibiendo las actividades comerciales de la entidad, incluso prohibiéndolas dentro las facultades del representante o administrador en los estatutos sociales, esto, con la finalidad de que la empresa no pueda ser catalogada como afecta al tributo.

Es importante mencionar que no hay definición completa sobre los elementos que deben considerarse para calificar a las sociedades de inversión pasiva como entidades afectas al tributo. Si solo se acota al hecho de que hay una actividad lucrativa, también se podría plantear la idea de que las personas naturales (sin contabilidad), tuvieran que pagar patente por el hecho de invertir en valores mobiliarios, cosa que las municipales no demandado como tal.

4. Las gestiones municipales en la aplicación del cobro.

Los municipios han prescindido de estas instrucciones del ente contralor y optado por seguir cobrando el impuesto a las sociedades de inversión pasivas sin hacer un análisis detallado de la situación, lo que obliga al contribuyente a tener que deducir reclamos ante el Departamento de Rentas Municipales de la municipalidad correspondiente, y, en el caso de que ésta rechace tal reclamo, el único camino del contribuyente es deducir acciones judiciales para revertir la situación, siendo la acción más eficaz y expedita el recurso de protección¹⁰ contemplado en nuestra Constitución Política. Consecuente a esto, no han mostrado un procedimiento uniforme para la aplicación del tributo. Han informado a los contribuyentes de una manera selectiva y en los casos que estos se rehúsan al pago, solo se concluye con la respectiva citación al juzgado de policía local y el pago de la multa por no pago de patente, sin instancia posterior de parte de la municipalidad.

No deja de ser importante el trasfondo de la obligación por pago de patente municipal, toda vez que las municipalidades deben tener total claridad sobre la situación que presenta el caso en estudio, toda vez que esta situación incide directamente en presupuestar la disposición o no de los fondos generados por este concepto.

5. Efectos de inexistencia de contabilidad

El hecho de que una persona natural o jurídica no tenga obligación de llevar contabilidad aleja aún más la teoría que el hecho imponible recae sobre la actividad lucrativa, toda vez que las municipales al ver que no existe obligación de llevar contabilidad completa solo exige el pago de una cuota mínima, esto es 1 UTM al año.

¹⁰ El recurso de protección es aquella acción que la Constitución concede a todas las personas que como consecuencia de actos u omisiones arbitrarias o ilegales, sufren privación, perturbación o amenaza a sus derechos y garantías constitucionales.

6. Legislación nebulosa

Los hechos deben ser aclarados a la luz de la ley y no de sentencias o jurisprudencia que permita concluir arbitrariamente. En derecho público, si la ley no es clara, la aplicación de tributo no debería ser extensible a las sociedades pasivas sino está manifiestamente estipulado.

Si bien 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 de la Ley de Rentas Municipales.

7. Aplicación directa del tributo

A pesar de que las sociedades anónimas pueden ser concebidas para actividades civiles, la legislación que regula este tipo de entidades señala que desde su origen las sociedades anónimas son de tipo comercial, de modo que por su solo hecho estaría afecto al pago del tributo.

8. Cuantificación de los efectos

De modo de dimensionar la importancia del impacto que puede generar la aplicación de tributo, en la eventualidad de confabular el hecho gravado, es importante reiterar que la base de cálculo será su capital propio tributario para efectos municipales, o sea, dicho capital rebajado de las inversiones en otras empresas que paguen patente. De esta forma, se debe tener presente que el tributo no solo grava las utilidades, sino al patrimonio de la empresa. A modo de ejemplo, se presenta el siguiente caso:

Capital propio municipal M\$	Tasa	Monto patente M\$
50.000.000	0,50%	250.000

Si la empresa posee un capital propio de M\$ 50.000.000, y queda afecta a impuesto, deberá considerar a una tasa de cinco por mil, el pago de M\$ 250.000 anualmente, cifra que no sería menor para presupuesto de cualquier compañía, sea cual fuere su envergadura. De hecho, sin ir más allá, el tope para efectos de pago de patente municipal asciende a UTM 8.000, lo que al valor publicado para esta unidad al mes de noviembre de 2012, es de 339.771 millones de pesos.

9. Importancia del Dictamen N°26.767

Cuando en mayo de 2010 la Contraloría General de la República emitió el Dictamen N° 27.677, los contribuyentes y profesionales a fin, pensaron que acabaría la discusión que se arrastraba desde hace un tiempo a la fecha, acerca de si las sociedades de inversión pasiva se encontraban afectas al impuesto de rentas municipales, lamentablemente no fue así. Las municipalidades han continuado cobrando a las sociedades de inversión pasiva este tributo y el criterio predominante ha sido cobrar el impuesto a este tipo de sociedades sin hacer un análisis detallado de cada caso, lo cual ha obligado a los contribuyentes a reclamar administrativamente y a deducir acciones judiciales en contra de la resolución del municipio que los obliga a pagar este tributo. Por su parte, los tribunales han fallado para ambos lados. En algunas ocasiones, han acogido el reclamo del contribuyente y en otras, han confirmado el criterio de la municipalidad.

La importancia del Dictamen N° 27.677, es que estableció un criterio correcto de aplicación de este tributo, y de paso, cambió el criterio que la Contraloría tenía hasta dicha fecha.

Interesante resulta destacar que la Contraloría confirmó los criterios expuestos en el Dictamen que se menciona, mediante el Dictamen 33.030 de 18 de julio de 2010 y el Dictamen 43.843 de 3 de agosto del mismo año. El primero fue emitido en respuesta a un requerimiento de doña Ana María Spichiger Blumel, en representación de Agrícola y Ganadera Bellavista Ltda., y el segundo en respuesta a una solicitud de doña María Smits Parot, ambos casos por cobros de este tributo que estaba haciendo la Municipalidad de Providencia.

CONCLUSIONES

Mediante la presente investigación se realizó un trabajo de análisis a la normativa vigente y la situación que presentan las sociedades de inversión pasiva, relativo a la aplicación del cobro de Patente Municipal, en base a lo cual se pretende dejar evidencia sobre cuál es el correcto criterio de aplicación del impuesto municipal a este tipo de sociedades.

A partir del estudio realizado se ha concluido que las sociedades de inversión que ejecuten solamente actividades de tipo pasivas, no deben quedar afectas al pago de patente municipal. No lo están, porque por mandato constitucional sólo existe obligación tributaria cuando la Ley así lo establece y el cuerpo legal que impone la obligación de pagar patente, establece que esa obligación se impone sólo a quien ejerza una profesión, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa primaria (extracción), secundaria (elaboración) o terciaria (servicios comerciales). Es decir, para establecer si un contribuyente está o no gravado con patente, lo que debe hacerse es revisar la actividad que ejerce y no basta revisar el giro social, el tipo de sociedad u otros aspectos que no dicen relación con la actividad que se ejerce. Además, es importante señalar que el considerar un tributo donde no corresponde, distorsiona el mercado, pues agrega a ciertas áreas de actividad económica un costo que legalmente no debieran tener.

Realizando un análisis acucioso a la sintaxis de la norma, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la expresión "ejercicio" es un término que proviene del verbo ejercer, es decir, utilizando la acepción pertinente, "practicar los actos propios de un oficio o facultad". Conforme ese significado, ejercer necesariamente representa la idea de acción en movimiento, de una acción positiva, de la puesta en marcha de un acto determinado, el emprender una acción específica. En consecuencia, para que se configure el hecho gravado con patente municipal, debe tratarse del "ejercicio de una actividad lucrativa", es decir, la existencia de una acción determinada encaminada a producir un lucro o ganancia con su ejercicio. Se requiere, por lo tanto, de actos específicos, que sean ejecutados por el contribuyente para producir lucro y que estos además estén comprendidos dentro de los que están gravados.

Con el objeto de precisar la conclusión del trabajo investigativo, es importante mencionar que lo indicado no implica que las sociedades de inversión por el sólo hecho de llamarse como tales no estén gravadas. Sólo implica que las sociedades de inversión que ejercen exclusivamente actividades no gravadas, no se encuentran afectas al tributo, tal es el caso de las inmobiliarias. Sin embargo, al encontrarnos con sociedades de inversión que realizan en conjunto actividades pasivas y activas, nos encontraremos en frente a un hecho gravado sobre el patrimonio total de estas empresas.

Si por otro lado, se aplica este impuesto sólo por el hecho de existir utilidad o ganancia, lo cual en ciertos casos han señalado las municipalidades, ocurriría que no solamente las sociedades de inversión, sino que todas las sociedades, sólo por el hecho de ser tales, se encontrarían afectas a patente municipal, pues estas entidades, por definición persiguen una finalidad de lucro. Es más, si para aplicar el impuesto sólo bastara la expectativa de lucro, sin importar la naturaleza de las actividades del contribuyente, no se entendería entonces la finalidad de la distinción que realiza la Ley de Rentas Municipales entre actividades primarias, secundarias y terciarias, para delimitar la aplicación del tributo. En pocas palabras, para establecer si una empresa está o no afecta al pago de Patente, debemos contemplar que son dos los requisitos y son copulativos: que se ejerza la actividad y que la actividad que se ejerza esté dentro de las actividades gravadas.

Es evidente que las municipalidades no pueden prescindir de los recursos que recaudan por la vía de gravar con patente municipal a las sociedades de inversión pasiva, pero asegurar esos ingresos no es tarea de los jueces y debe existir una norma clara al respecto. Hay que ser conscientes y señalar que una de las principales falencias que presenta el sistema chileno, es la ausencia de mecanismos que permitan resolver imparcialmente y en forma oportuna los conflictos que se generan a partir de ellas. En este caso, además requerir la asistencia de especialistas, reconoce un resultado incierto, no por total falta de argumentos técnicos sino por los componentes políticos que pueden estar involucrados en la decisión, como lo son las disputas entre privados y el Estado frente a los Tribunales, en donde estos últimos son financiados precisamente por el Fisco, quien es la cara económica del Estado

No deja de ser importante, además, el señalar que no hay una exención real de patente municipal sobre las sociedades que mantienen inversiones en otras empresas, tal es el caso de las empresas que hayan sido declaradas exentas o las que desarrollan actividades primarias y que por definición de la ley no se encuentran afectas al tributo. Lógicamente, al

ejercer una actividad que está exenta o no afecta, no hay un hecho gravado con Patente Municipal, no obstante, una sociedad que mantiene participación en aquel tipo empresas exentas o no afectas, no puede deducir su participación tributaria para los efectos rebajar de su base imponible la parte del monto que ha invertido en otras sociedades. De esta forma, podemos apreciar que no existe un beneficio real al configurarse este tipo de relaciones, pues si el tributo no afecta las actividades exentas, sí lo hace al no permitir que esta exención se traspase a la o las empresas que mantienen inversión en estas sociedades.

En opinión personal del autor de la presente tesis, el problema objeto de análisis, debe ser corregido mediante la modificación de la ley, o en su defecto, ser tratado por vía de una ley explicativa aclaratoria sobre la norma en cuestión, de manera tal de no dejar a la interpretación cuáles son los sujetos gravados con este tributo. En el periodo sujeto a investigación, los Tribunales de Justicia han cambiado su criterio, favorable inicialmente a las sociedades de inversión, hasta fallar a favor de las municipalidades, sin embargo a la fecha de emisión de la presente tesis, aun no existe norma clara respecto a la aplicación del tributo para este tipo de sociedades. No se trata de crear un hecho gravado nuevo, ni de buscar las formas de evadir recursos municipales, sino que de establecer de manera clara si las sociedades de inversión pasiva se encuentran afectas al pago de patente municipal.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. Salvador P. (2005). Manual práctico: Ley de rentas municipales. Andros impresores. Santiago de Chile.
2. Álvarez C, Rosa A. (2005). Las municipalidades y sus tributos. Editorial Santiago de Chile.
3. Fernández R, José. (2004). Situaciones de las sociedades civiles, en relación a la contribución de patente municipal, que establece el art. 23 de la ley de rentas municipales. Editorial Santiago de Chile
4. Fajardo J. (2010). Ley de Impuesto a la renta. Primera Edición. Editorial Los Trapéales Ltda., Santiago.
5. Morand L. (1994). "Sociedades". Primera edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago.
6. Fajardo J. (2009). Código Tributario. Primera Edición. Editorial Los Trapéales Ltda., Santiago.
7. Vicente S. (2008). Diccionario de términos tributarios. Primera Edición. Editorial Edimatri S.A., Santiago.
8. Fernández R, José. (2004). Naturaleza jurídica de la patente municipal y de los derechos contemplados en la ley de rentas municipales. Editorial Santiago de Chile
9. Revista derecho / Consejo de Defensa del Estado N° 12, Diciembre 2004. Página web Biblioteca del Congreso Nacional de la república. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>
10. Ley N° 18.695, Orgánica constitucionalidad de m unicipalidades; Página web de Biblioteca del Congreso Nacional de la república. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>
11. Decreto Ley N° 3.063, 1979, sobre Ley de rentas municipales; Página web de Biblioteca del Congreso Nacional de la república. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>

12. Decreto N° 484, 1980, Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes de títulos IV del DL N° 3.063 de 1979. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>
13. Código civil; Biblioteca del Congreso Nacional de la república. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>
14. Página web de Diccionario de la Real Academia Española (2011). Recuperado diciembre 22, 2011 desde www.rae.es
15. Página web del Servicio de Impuestos Internos de Chile (2011). Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.sii.cl>
16. Página web de Biblioteca del Congreso Nacional de la república. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.bcn.cl>
17. Página de Dirección de presupuestos Gobierno de Chile. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.dipres.gob.cl>
18. Página de Sistema nacional de información municipal. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.sinim.gov.cl/>
19. Página Derecho Tributario. Recuperada diciembre 22, 2011 desde <http://www.derechotributario.cl/>
20. Página Contraloría General de la Republica. Recuperada diciembre 22, 2011, desde www.contraloria.cl
21. Página Ley Chile. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.leychile.cl/consulta>
22. Página Poder Judicial. Recuperado diciembre 22, 2011 desde <http://www.poderjudicial.cl/>.
23. Abogado, Silva G. Daniel, (2009). Presentación "Patentes Municipales y Sociedad de Inversión".

ANEXO N°1

ENTREVISTA REALIZADA A PROFESIONALES REALACIONADOS CON EL AREA, ABOGADOS Y/AUTORES LIGADOS AL AMBITO TRIBUTARIO

Preguntas de la entrevista

1. ¿Qué resultados ha logrado u observado en litigios por la aplicación de cobro de patente municipal?
2. ¿Cuál es la diferencia de criterio que ha observado entre las distintas municipalidades al aplicar el tributo sobre las sociedades de inversión?
3. ¿En su opinión, debe aplicarse una jurisprudencia uniforme en las sentencias relativas al pago de patente municipal?
4. ¿Al estar estipuladas en la ley de rentas municipales las actividades primarias, secundarias y terciarias, se podrían clasificar las operaciones que realizan las sociedades de inversión pasiva en alguna de ellas?
5. ¿Qué características en su opinión deben tener las Sociedades de inversión pasiva para acogerse exención?
6. ¿Cuál es su opinión sobre la interpretación de la contraloría sobre las sociedades de inversión pasiva?
7. La contraloría en sus dictámenes N° 27.677 de 2010 y N° 6.512 de 2012, ha señalado que las inversiones pasivas no son actividades terciarias, sin embargo la Asociación de municipalidades señala que la Contraloría mediante sus dictámenes ha creado un nuevo tipo de actividades, lo cual sería anti constitucional. ¿Cuál es su opinión al respecto?
8. ¿Qué factor sería el más relevante para invocar la no aplicación del pago de patente?:
 - a. Lugar físico
 - b. Tipo de actividad

c. Tipo de Sociedad

- i. Sociedad anónima
- ii. Sociedad de personas
- iii. Sociedad civil
- iv. Sociedad colectiva

d. Existencia de Balance

9. En base a lo anterior, en su opinión ¿Los Fondos de Inversión Privados debiesen pagar patente?
10. La Ley de rentas municipales señala que las actividades primarias no se encuentran afectas al pago de patente municipal, sin embargo esta disposición no es extensible a las sociedades que poseen inversiones en empresas que desarrollan este tipo de actividades, de modo que a la hora de rebajar del capital propio estas inversiones, no son aceptadas como tal por las municipalidades, dado el hecho que no pagan patente. ¿Cuál es su opinión respecto a este criterio municipal?
11. En base a lo anterior, en su opinión ¿Debe existir exención aplicable como rebaja en la inversión en empresas relacionadas que desarrollan actividades primarias?

ANEXO N°2

LISTA DE COTEJO DE ACTIVIDADES

En este cuadro se aprecian las actividades que desarrollan cada tipo de sociedades, incluyendo las personas naturales. No obstante, debemos precisar la obligación del pago de patente que deba contemplar cada uno.

TIPO DE SOCIEDAD O PERSONA	DESCRIPCION GENERAL	ACTIVIDADES QUE DESARROLLAN	
		COMERCIAL	CIVIL
Colectiva Civil	Los socios responden hasta con su patrimonio personal	No	Sí
Colectiva Comercial	Al igual que la civil los socios responden hasta con su patrimonio personal	Sí	No
Responsabilidad Limitada	Los socios limitan su responsabilidad al monto de sus aportes	Sí	Sí
Anónima	Formada por un fondo común dividido en acciones. Los accionistas son responsables solo hasta el monto de sus aportes	Sí	Sí
Persona natural	Que ejerce actividad con contabilidad completa.	Sí	Sí
Persona natural	Que ejerce actividad sin contabilidad	Sí	Sí

