

Sociedades de inversiones y patente municipal

Patricio Figueroa Velasco

Profesor de Derecho Tributario

Facultad de Derecho

UNIVERSIDAD DE CHILE

El presente estudio persigue dilucidar si las “Sociedades de Inversiones” están o no afectas al pago de patente municipal, dado que se trata de un asunto muy controvertido entre las Municipalidades y los contribuyentes, que ha sido materia de diversos dictámenes de la Contraloría General de la República y de fallos de los Tribunales Superiores de Justicia, los que –a nuestro juicio– no han logrado aún un efecto clarificador sobre la materia.

La normativa legal sobre las “patentes municipales” está contenida, básicamente, en el Decreto Ley 3.063 (D. Of. 29-12-1979) sobre Rentas Municipales y sus modificaciones –en adelante L.R.M.–, complementado por su Reglamento, el Decreto 484 del Ministerio del Interior (D. Of. 1-08-1980) en adelante “El Reglamento”. También debetenerse presente el art. 58 de la Ley General de Urbanismo y Construcciones, D.F.L. 458 (D. Of. 13-04-1976), en adelante “L.G.U. y C.”.

El desarrollo de esta materia lo efectuaremos a través de los siguientes puntos:

1. ¿Qué es, jurídicamente, la patente municipal?

La “patente municipal”, por una parte, tiene el carácter de un impuesto, y, por otra parte, representa una autorización municipal para ejercer una actividad en un determinado lugar de una comuna.

La patente municipal reviste el carácter de un impuesto, porque expresamente la Ley de Rentas Municipales la incluye entre las disposiciones de su Título IV, que denomina “De los Impuestos Municipales”, siéndole aplicable las garantías constitucionales en materia tributaria, especialmente el principio de la legalidad

y de la reserva legal, según expresamente lo ha declarado la Corte Suprema en diversas oportunidades.¹

Por otra parte, el pago de la contribución de patente municipal, desde el punto de vista material, se representa por un “documento” que acredita el pago del impuesto correspondiente, y sirve de título al contribuyente para desarrollar –en un lugar determinado de la Comuna– la actividad para la cual solicitó la patente, lugar que deberá indicarse en la respectiva solicitud de autorización.² Cabe señalar que la actividad y lugar para el cual se solicita la patente deberán estar permitidos en las normas sobre uso del suelo conforme al Plan Regulador de la Comuna.

2. ¿Qué normas legales y reglamentarias se aplican a la patente municipal?

Estas normas son, principalmente, las siguientes:

2.1. La que establece 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” (art. 23, inc. 1° L.R.M);

2.2. La norma que prescribe 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” (art. 24, inc. 1° L.R.M)

2.3. La disposición que señala que “Toda persona que inicie un giro o actividad gravada con patente municipal presentará conjuntamente con la solicitud de autorización para funcionar en un local determinado, una declaración jurada simple acerca del monto del capital propio” (art. 26, inc. 1° L.R.M.).

¹ Puede consultarse fallo de la C. Suprema, de 27 de julio de 2004, recaído en rec. casación de fondo de Inversiones Abranquil Ltda. contra I. Municipalidad de Lo Barnechea, Rol 2.725-2003, Cons. 9°, como asimismo fallo de la Corte Suprema de 9 de julio de 2008, recaído en rec. de casación de fondo de Inversiones El Manzano Ltda. con I. Municipalidad de Vitacura, Rol 601-2007, Cons. 9°.

² La “solicitud de autorización” está reglamentada en el art. 26 de la L.R.M complementada por el art. 12 del Reglamento, Decreto Supremo 484 del año 1980, especialmente el número 2), que exige al peticionario indique en forma precisa “el establecimiento en que se desarrollará la actividad gravada”. Por su parte, el D.F.L. 458 del año 1976, Ley General de Urbanismo y Construcciones, en sus arts. 57 y 58, relativos al uso que puede darse al suelo urbano, señala que “el otorgamiento de patentes municipales será concordante con dicho uso de suelo”, requiriendo el informe previo favorable de la Dirección de Obras Municipales, añadiendo que: “El otorgamiento de patentes que vulneren el uso del suelo establecido en la planificación urbana acarreará la caducidad automática de éstas”.

2.4. Disposición que obliga a la municipalidad correspondiente a otorgar la patente solicitada, “sin perjuicio de las limitaciones relativas a la zonificación comercial o industrial que contemplen las respectivas ordenanzas municipales” (art. 26, inc. 3° L.R.M.), norma concordante con los arts. 57 y 58 de la L.G.U. y C., conforme a las cuales el uso del suelo urbano en las áreas urbanas se rige por los Planes Reguladores respectivos y el “otorgamiento de patentes municipales” será concordante con dicho uso del suelo.

3. ¿Cuál es el “hecho gravado” con el impuesto denominado contribución de patente municipal?

Conforme a las normas legales indicadas precedentemente, el “hecho gravado” con la contribución de patente municipal debe corresponder a una actividad lucrativa secundaria o terciaria que sea desarrollada por una persona natural o jurídica en un local, oficina, establecimiento o lugar determinado del territorio correspondiente a la Municipalidad.

Lo dicho aparece claramente expresado en dictamen de la Contraloría que señala textualmente: “procede el cobro de patente cuando concurren copulativamente los siguientes requisitos: **a) Que la actividad esté gravada con ese tributo; b) Que ésta sea efectivamente ejercida por el contribuyente, y c) Que se realice en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado** (Dictamen 54.106 de 14-11-2006).

Por ahora, nos ocuparemos de los requisitos indicados en las letras b) y c) precedentes, para analizar más adelante el indicado en la letra a).

4. ¿Cuándo debe entenderse que una actividad es efectivamente ejercida por el contribuyente?

Este concepto ha sido debidamente precisado por la Contraloría, al señalar que por tal debe entenderse “la ejecución de una serie de actos tendientes o destinados a obtener un lucro o ganancia económica, con independencia que ese resultado se produzca, pero que en todo caso se desarrolla en un período de tiempo, más o menos prolongado” (Dictamen 4.407 de 28-01-2009).

La circunstancia de si una persona ejerce efectivamente una determinada actividad, como bien lo ha señalado la Contraloría, “es una cuestión de hecho que corresponde establecer a la Municipalidad acorde con los antecedentes acompañados por el contribuyente y lo que logre reunir mediante sus procedimientos de inspección”.(Dictamen 60.459 de 19-12-2008).

5. Ejercicio efectivo de la actividad en un lugar determinado. Domicilio social y domicilio tributario

Este requisito lo establece expresamente el art. 24, inc. 1° de la Ley de Rentas Municipales. El “lugar determinado” que exige la ley debe corresponder a un espacio o lugar físico ubicado dentro del territorio comunal, en el cual la Sociedad disponga de los elementos propios al desarrollo de una actividad de este tipo, como ser oficina, muebles, computadores, personal de oficina, etc. Este lugar se conoce como “domicilio social” (art. 64 C. Civil).

Cabe recordar también que todo contribuyente debe **constituir para efectos tributarios un determinado domicilio, pero ello no significa que realmente corresponda al “lugar determinado” de ejercicio de la actividad que requiere la Ley de Rentas Municipales para gravar al contribuyente con “patente municipal”**. Esto ha sido expresamente precisado por la Contraloría al expresar que **“la declaración de domicilio tributario efectuada ante el Servicio de Impuestos Internos, si bien constituye un indicio de que una persona puede efectuar una actividad comercial gravada con patente municipal, no demuestra, por sí misma, el ejercicio de esa actividad, por lo que de esa sola manifestación no puede inferirse que una persona tenga un domicilio u oficina en que ejerza una actividad afecta al gravamen”** (Dictamen 32.292 del 2002 y dictamen 4.407 de 28-01-2009).

6. ¿Qué es una “Sociedad de Inversiones”?

Es necesario precisar este concepto –no definido por la ley– para analizar posteriormente si respecto de ellas se cumplen o no los requisitos que determinan el “hecho gravado” con patente municipal, conforme lo hemos indicado en el número 3.

Debe entenderse por “Sociedad de Inversiones” aquella persona jurídica que, persiguiendo fines de lucro, tiene por objeto social, sea exclusivo o en común con otros objetos, el efectuar “inversiones”; ahora bien, por “inversión” debemos entender, estrictamente, la acumulación de activos, ya sean corporales, como los bienes raíces y muebles, o bien bienes incorporeales, como los créditos y meros derechos (art. 565 C. Civil). El fin de la inversión debe ser mantener, en principio, por un período más o menos prolongado de tiempo, la existencia de estos bienes o valores, es decir, la compra o adquisición de estos bienes, no se hace con un ánimo de rápida venta o liquidación, es decir, el objeto de la sociedad es civil y no comercial. Es el criterio de Impuestos Internos, cuando analiza el art. 18 de la Ley de la Renta, a fin de establecer si existe o no habitualidad, analizando si la compra que hizo el contribuyente fue con ánimo de revender el bien o de inversión.

7. ¿Qué tipo de actividad realiza una Sociedad de Inversiones? Distintos tipos dentro de esta clase de sociedades

La Sociedad de Inversiones, al igual que cualquier sociedad, persigue un fin de lucro, ya que ello es de la esencia de toda sociedad (C. Civil. art. 2053); ahora bien, para poder obtener el fin social es necesario algún tipo de actividad, ya que sin ella no será posible obtener beneficios.

Esta actividad –según el grado en que se ejerza– determinará que estemos en presencia de una Sociedad de Inversiones activa o pasiva. La activa desarrollará una actividad permanente, requiriendo de un lugar físico determinado para esta actividad (local, oficina, establecimiento, etc.) y, normalmente, se relacionará activamente con terceros, disponiendo de elementos materiales y humanos a su servicio, como ser muebles, útiles, computadores, personal, etc. Por el contrario, se conoce como Sociedad de Inversiones pasiva aquella que solo tiene una actividad menor, generalmente a través de actos aislados de sus socios, sin necesitar de un local, oficina o establecimiento para funcionar.

En el caso de la Sociedad de Inversiones activa se cumplen claramente dos de los requisitos que conforman el “hecho gravado” con patente municipal que hemos señalado, esto es, que se trate de una actividad efectivamente ejercida por el contribuyente, y que esta actividad se ejerza en un local, oficina, establecimiento o lugar determinado del territorio de la respectiva Municipalidad. Más adelante examinaremos si se cumple el requisito de desarrollar una actividad gravada por la ley.

Tratándose de la Sociedad de Inversiones de tipo pasivo, no hay una actividad permanente de cierta intensidad, y, en todo caso, la Sociedad para la actividad que eventualmente pueda desarrollar no ocupa un lugar físico de la comuna, como ser un local, oficina u otro lugar similar. Esta sociedad no se encuentra en situación de obtener la autorización de funcionamiento que implica la patente municipal, ya que conforme al Reglamento de la Ley no cumple con uno de los requisitos de la “solicitud de autorización”, cual es, indicar la **“ubicación precisa del establecimiento en que se desarrollará la actividad gravada”** (art. 12 N° 2 del Reglamento).

Por consiguiente, tratándose de una Sociedad de Inversiones de este tipo, no se cumple el requisito de ejercer su actividad en un lugar determinado de la comuna, y, por lo mismo, no puede quedar afectada al pago de patente municipal, aun cuando se considere que la actividad relacionada con “inversiones” correspondiere a una actividad lucrativa gravada con patente municipal.

8. ¿Las actividades que desarrolle una Sociedad de inversiones constituyen o no una actividad gravada con contribución de patente municipal?

El art. 23 de la L.R.M, como ya lo señalamos, **grava con patente municipal el ejercicio de cualquier "actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación"**. Este artículo no definió lo que debía entenderse por estas actividades, pero en su inciso final dispuso: "El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este artículo", lo que el Presidente efectivamente hizo mediante el Decreto 484 de Interior, que en su art. 2º definió las actividades primarias, secundarias y terciarias.

En lo que dice relación con la materia que nos interesa, definió las "**actividades terciarias**" en la siguiente forma: "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."

Como puede apreciarse, si bien el Reglamento no mencionó expresamente entre las "actividades terciarias" las relativas a inversión, es evidente que ellas quedan comprendidas en la frase buzón de toda actividad lucrativa no comprendida entre las actividades primarias y secundarias; ahora bien, como la "patente municipal" es un impuesto, sólo puede ser establecido por ley (principios de la legalidad del tributo y reserva legal), por lo que corresponde analizar si el Ejecutivo, al dictar el Reglamento de la L.R.M, amplió el "hecho gravado" en relación a las "actividades terciarias" más allá de lo prescrito por la Ley, caso en que el Reglamento adolecería de ilegalidad y no correspondería que fuere aplicado por un tribunal. Si por el contrario, el Reglamento se limitó a precisar los términos de la ley, sin alterar el "hecho gravado", no existiría tal ilegalidad, y la actividad de las Sociedades de Inversiones correspondería legítimamente calificarlas de "actividades terciarias" y como tales gravadas con patente municipal.

9. ¿Se extralimitó o no el Poder Ejecutivo en el Reglamento de la L.R.M. al definir las actividades económicas terciarias?

Hay quienes piensan que las actividades económicas terciarias a las cuales se refiere la ley comprenden básicamente las actividades de intermediación, sea en relación a bienes y/o servicios, por lo que el Reglamento de la ley, al incluir en ellas "cualquier actividad lucrativa" no comprendida en las actividades

primarias y secundarias, habría ampliado el “hecho gravado”, lo que no le es permitido a un Reglamento, el cual sería ilegal, no correspondiendo su aplicación por un tribunal. Esta posición aparentemente estaría respaldada por dos fallos de la Corte Suprema,³ aunque –a nuestro juicio– si bien ambos fallos negaron la aplicación de “patente municipal” a Sociedades de Inversiones, de determinadas características, tuvieron en vista diversas consideraciones y solo en forma marginal se refirieron a que un reglamento no puede ir más allá de la ley, pero sin hacer una confrontación directa entre el art. 23 de la L.R.M. y el art. 2° del Reglamento respectivo.

Personalmente, estimamos que el Decreto 484 es un reglamento de ejecución de la Ley de Rentas Municipales, que en relación al tributo de la patente municipal se encuadra dentro del marco de la ley.

Las razones para sostener esta posición son las siguientes:

a) La ley grava cualquier actividad lucrativa secundaria o terciaria, **sea cual fuere su naturaleza o denominación**, lo que está demostrando la amplitud del hecho gravado que quiso establecer el legislador. Ahora bien, como la ley no definió lo que debía entenderse por ese tipo de actividades económicas, debemos recurrir al sentido que le dan los que profesan la ciencia económica (regla del art. 21 del C. Civil).

b) La conceptualización de las actividades económicas terciarias en la ciencia económica es de gran amplitud, señalándose que “los posibles servicios que se pueden prestar a la sociedad son muchos y muy variados. Este es un sector en el que cabe casi todo, de ahí su heterogeneidad”. Hoy en día en los países desarrollados el sector terciario es el que más contribuye al producto interior bruto (PIB) (Tomado del Índice de Geografía Económica).

c) Por otra parte, las Sociedades de Inversiones son sociedades de capital, con actividad –mucho o poca– tendiente a incrementar los activos físicos y valorizarlos, por lo que no resultaría muy comprensible pensar que el legislador haya gravado todas las actividades lucrativas que se desarrollan en locales, oficinas, establecimientos o lugares determinados del territorio comunal, y no haya incluido este tipo de sociedades. Están expresamente gravadas las Sociedades de Profesionales (art. 32), lo que hace más difícil pensar que estas sociedades de capital, para inversiones, no estén afectas, en principio, al pago de patente municipal.

³ Puede consultarse fallo de la C. Suprema, de 27 de Julio de 2004, recaído en rec. casación de fondo de Inversiones Aبرانquil Ltda. contra I. Municipalidad de Lo Barnechea, Rol 2.725-2003, Cons. 9°, 10° y 11°, como asimismo fallo de la Corte Suprema de 9 de julio de 2008, recaído en rec. de casación de fondo de inversiones El Manzano Ltda. con I. Municipalidad de Vitacura, Rol 601-2007, Cons. 9° y ss.

10. Conclusiones

A nuestro juicio, el análisis precedente permite llegar a las siguientes conclusiones:

10.1. Las Sociedades de Inversiones son personas jurídicas que persiguen fines de lucro.

10.2. Las actividades económicas que puedan desarrollar las Sociedades de Inversiones pueden calificarse de "actividades terciarias", gravadas en la Ley de Rentas Municipales con contribución de patente municipal, siempre que correspondan a una actividad permanente con local, oficina u otro establecimiento que funcione en un lugar determinado de la comuna.

10.3. Las Sociedades de Inversiones estarán gravadas con patente municipal siempre que cumplan copulativamente con los siguientes requisitos: a) Que la actividad de inversiones sea materia de un ejercicio efectivo en el año correspondiente; y b) Que realicen su labor en una oficina, local, establecimiento o lugar determinado de la comuna.

Estos requisitos se cumplen generalmente en las denominadas Sociedades de Inversiones activas.

10.4. Las Sociedades de Inversiones no están afectas a patente municipal si durante el año correspondiente no han realizado una actividad caracterizada por una serie de actos propios de su giro, o bien, en el caso que aun realizando esta actividad, ella no la hayan desarrollado en un local, oficina, establecimiento o lugar determinado del territorio comunal.

10.5. El hecho de que la Sociedad haya desarrollado efectivamente una actividad lucrativa que dé lugar al pago de patente municipal, es una cuestión de hecho que corresponde establecer a la Municipalidad, acorde con los antecedentes acompañados por el contribuyente y los que logre reunir mediante sus procedimientos de inspección.

11. Breve análisis de algunos criterios emanados de la jurisprudencia administrativa o judicial relacionados con la contribución de patente municipal

11.1. Alcance de la modificación introducida al art. 24, inc. 1° de la L.R.M.

La Ley 20.033 (D. Of. 1-07-2005) incorporó al inciso 1° del art. 24 de la L.R.M. el siguiente acápite: "Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades

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". Hay Municipalidades que han sostenido que esta norma confirmaría la procedencia del pago de patente municipal respecto de las Sociedades de Inversiones, pero es evidente que la modificación legal no ha configurado un nuevo "hecho gravado", sino que se ha limitado a establecer una norma de fiscalización, que operará en el caso de que la Sociedad de Inversiones efectivamente deba pagar la contribución de patente municipal.

11.2. ¿Las Sociedades de inversiones deben ser sociedades civiles o pueden también ser comerciales?

Hay quienes sostienen que si la sociedad es de carácter comercial, estaría afectada a patente municipal, porque sus actos serán actos de comercio.

A nuestro juicio, la Sociedad de Inversiones, se califique de civil o comercial, sólo estará afectada a contribución de patente municipal si desarrolla un giro en forma continuada en un local, oficina o lugar determinado de la comuna.

11.3. ¿Qué pasa si la Sociedad está constituida como sociedad anónima?

Hay diversos fallos conforme a los cuales el solo hecho de que una sociedad se constituya como sociedad anónima le da el carácter de mercantil, y, por lo mismo, estará siempre afectada al pago de patente municipal.⁴

11.4. ¿Qué ocurre con las sociedades de objeto múltiple, uno de los cuales es la inversión?

Si dentro del giro de una empresa existen actividades gravadas con patente municipal y cuenta con oficina en el territorio de la Municipalidad correspondiente, la sociedad se encuentra afectada al pago de patente.⁵

⁴ Este criterio aparece recogido por la Corte Suprema, en sentencia de 24/12/2008 (Rol 6.799/2007), causa "Inversiones Integradas S.A. con I. Municipalidad de Providencia, en cuyo Cons. 14° se expresa que si se trata de una Sociedad Anónima, ella por su naturaleza mercantil siempre estará afectada al pago de patente municipal. Igual doctrina expresa fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago de 7 de enero de 2009, recaída en causa Agrícola Santa Rosa del Parque S.A. con I. Municipalidad de Providencia (Cons. 5°, Rol 5168/2008).

⁵ Corte de Apelaciones de Santiago, sentencia de 7-01-2009, Rol 5168-2008, recaída en recl. ilegalidad "Agrícola Sta. Rosa del Parque S.A. con I. Municipalidad de Providencia".

11.5. La calificación de la actividad de las “Sociedades de Inversiones como actividad terciaria, gravada con el pago de patente municipal”, ha sido objeto de varios dictámenes en tal sentido de la Contraloría y sentencias de los Tribunales de Justicia.⁶

Como observación final relacionada con los dictámenes y jurisprudencia antes señalados, debemos expresar nuestro convencimiento de que para calificar si una Sociedad de Inversiones está o no afecta al pago de la contribución de patente municipal, lo fundamental será siempre determinar si hay o no en el año correspondiente un ejercicio real y efectivo de la actividad y si ella se realiza en algún local, oficina, establecimiento o lugar físico del territorio comunal. Si no se cumplen ambos requisitos, el contribuyente no estará afecto al pago de patente. Si, por el contrario, se cumplen ambos requisitos, el contribuyente estará afecto al pago de patente municipal, siendo indiferente –a nuestro juicio– el calificar o no de civil o comercial la sociedad.

Finalmente, debemos agregar que hay quienes para aliviar estas discusiones frente a la Municipalidad optan por sociedades civiles, con objeto exclusivo de inversiones, con prohibición de ejercer actos de comercio, y respecto de las cuales el domicilio es solo para efectos tributarios, no disponiendo de lugar físico en la comuna para el desarrollo de su actividad. Es una situación bastante similar al de un particular que destina sus ahorros a inversiones, las cuales hace esporádicamente, sin instalaciones ni personal destinado a estos efectos.

⁶ Pueden consultarse al efecto Dictámenes N° 12.607 de 20/03/2006; N° 54.106 de 14/11/2006; N° 60.459 de 19/12/2008 y fallo de 02/04/2007 de C. de Apelaciones de Santiago, Rol 1146/2006, causa Soc. de Inversiones P y H Ltda. c/I. Munic. de Providencia y Sentencia C. de Apelac.de Santiago, de 10.11.2008, Rol 4812-2008, en causa “Inmobiliaria e Inv. La Sierra Ltda. c/ I. Municp. de Vitacura”.