

COMENTARIO SENTENCIAS Y PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL A LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN

VÍCTOR MANUEL AVILÉS HERNÁNDEZ*

RESUMEN: El comentario versa sobre la tributación de las sociedades de inversión. El autor critica la jurisprudencia judicial, administrativa y constitucional del año 2010 postulando que la profundidad y precisión de las sentencias no ha estado a la altura necesaria y que ha considerado elementos extrajurídicos contradictorios con una materia que queda bajo reserva de ley absoluta, como es la tributaria. Asimismo, plantea el autor que ante la discrepancia de criterios entre los tribunales, la Contraloría y las municipalidades, es el legislador el llamado a solucionar el asunto, pues así lo ha dispuesto la Constitución en materia tributaria.

SUMARIO: I. Introducción, II. Las sociedades de inversión, III. Análisis de la jurisprudencia administrativa, IV. Análisis de la jurisprudencia judicial y constitucional del 2010, V. Nuestra visión: a) Sobre el hecho gravado, b) Sobre la prueba del hecho gravado c) Relevancia del carácter de tributo de afectación de la patente municipal d) Reforma del art. 24 con tenida en la ley 20.033 e) Otros aspectos de interés, VI. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

Agradecemos la invitación del Consejo Editorial para comentar el conjunto de sentencias judiciales –tanto de la justicia ordinaria como del propio Tribunal Constitucional y pronunciamientos administrativos de la Contraloría General de la República y en cierta forma de las Municipalidades–, dictadas el 2010 y referentes a la

* Abogado y Máster en Derecho de la Universidad de Chile. Profesor de Derecho Constitucional de la misma casa de estudios. Socio del estudio jurídico Larrain y Asociados. Autor de Orden Público Económico y Derecho Penal (1998, Editorial ConoSur); Legalidad Tributaria (Editorial Jurídica de Chile, 2008), y de más de veinte artículos en revistas especializadas.

aplicación del impuesto denominado patente municipal a las sociedades de inversión¹.

Si bien el debate no es todo lo nuevo que muchos creen –pues existen desde hace años sentencias sobre la materia– los recientes dictámenes de la Contraloría General de la República y el efecto que se esperaría tuvieran los mismos en la actividad administrativa municipal han vuelto a activar un debate que, tras la reforma del año 2005 contenida en la ley 20.033, había tendido a definirse en las sombras en favor de la aplicación del impuesto a las sociedades de inversión.

En efecto, la situación de las sociedades de inversión frente a la Ley de Rentas Municipales ha sido ampliamente debatida desde hace años y, en los hechos, ha enfrentado a las autoridades administrativas y judiciales en sus posturas.

La materia nos interesa particularmente, dado su importancia tributaria y constitucional.

II. LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN

Las sociedades de inversión son aquellas cuyo objeto social es la utilización de un conjunto de activos en la adquisición de otros bienes y/o en la obtención de las rentas que de ellos provengan, sin una actividad adicional con expresión externa ni el uso de un local determinado.

Luego, desde este punto de vista, existen al menos dos tipos de sociedades de inversión, esto es, aquellas que se crean para invertir y aquellas que nacen con los activos de los cuales percibirán rentas, sin actividad adicional alguna. El elemento común de ambos tipos es que, finalmente, se busca capturar sin actividad adicional los frutos provenientes del activo o, en su caso, las ganancias de capital derivadas de su enajenación.

Por su parte, hacemos presente que en el debate se han establecido al menos dos categorías de sociedades de inversión, a partir de la denominación de *pasivas* para tratar aquellas que o lucran directa-

¹ Quisiera también agradecer al abogado de Larraín y Asociados, Sr, Fernando Irrázaval P., por su valiosa colaboración en materia tributaria.

mente de los activos recibidos junto con su constitución o capitalización o, en su caso, las que no ejercen las potestades propias de un controlador de un emprendimiento en el que se invierte.

Tras las sociedades de inversión no existe actividad alguna que implique la utilización de bienes públicos locales (v.gr. como las aceras que reciben el paso de los clientes o los caminos que sufren a los camiones) que, en principio, hagan razonable pensar en que deba existir algún pago en favor del municipio. Hacemos esta precisión puesto que si bien se entiende irreflexivamente que la patente municipal es un impuesto, esto es un tributo que no asocia contraprestación directa o indirecta alguna en favor del contribuyente, valdría la pena en otro estudio profundizar sobre el origen de este pago y determinar si el mismo tiene más bien el tipo de una contribución. En todo caso, más adelante extraemos en nuestro análisis algunas conclusiones en relación con el carácter municipal de este tributo.

Desde otra perspectiva, normalmente las sociedades de inversión que implican alguna actividad adicional la realicen a través de los servicios que les proveen terceros, los que al desarrollar propiamente la actividad asociada se encuentran gravados por el tributo en análisis. Este es el caso, por ejemplo, de las sociedades corredoras.

III. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

La Contraloría General de la República no ha tenido en el tiempo una opinión consistente en relación a la materia en análisis.

Por ejemplo, en los dictámenes 28.667 de 1997, 12.607 de 2006 y 54.106 también de 2006, la Contraloría General de la República sostuvo que las sociedades de inversión desarrollan una actividad lucrativa de tipo terciario y que, como tal, se encuentra afectas al pago de patente municipal. Aún más, en este último dictamen la Contraloría General de la República da cuenta de la modificación introducida por la ley 20.033 al art. 24 de la Ley de Rentas Municipales, la que simplemente reflejaría el hecho de que las sociedades de inversión pagan patente en la municipalidad del domicilio registrado ante el Servicio de Impuestos Internos, cuando no tienen un domicilio comercial conocido. Pese a lo anterior, en estos dictámenes, la Contraloría General de la República reitera la noción de que

la existencia del hecho gravado es un asunto de hecho cuya prueba corresponde a la Municipalidad, aplicando el dictamen 54.107 de 2004. Además, en estos pronunciamientos el organismo contralor da cuenta de que el dictamen es obligatorio para la municipalidad de Vitacura, la que debe realizar el cobro de la patente a las sociedades de inversión, sin perjuicio de la existencia de un fallo dictado en un caso diferente, el que conforme su efecto relativo debe aplicar, no cobrando dicho tributo. Habría que ver cómo se hace valer este criterio –perfectamente legal, por lo demás– en aquellos casos posteriores donde la misma entidad de control de la legalidad ha establecido que no procede el pago de patente municipales y, pese a ello, las entidades comunales han procedido a su cobro judicializándose la materia. Por su parte, en el dictamen 60.459 de 2008 la Contraloría General de la República también concluyó en el sentido que las sociedades de inversión desarrollan una actividad lucrativa terciaria afecta a la patente municipal, al igual que el dictamen 37.957 de 2009.

En un sentido contrario, se pronunció la propia Contraloría General de la República en el dictamen 27.677 de 2010, entre otros. Básicamente, este pronunciamiento da cuenta que las actividades primarias, secundarias y terciarias a que se refiere la Ley de Rentas Municipales tienen un contenido económico preciso y que, por aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria, los elementos del impuesto deben interpretarse con “*carácter estricto*” sin que el desarrollo reglamentario del precepto legal pueda extenderlos. La norma se referiría solo a “*el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo*”. Por su parte, señala que la ley del ramo no grava determinadas formas de organización social sino que solo el desarrollo efectivo de las actividades gravadas, sin distinguir entre sociedades civiles o comerciales. Sobre la reforma contenida en la ley 20.033 concluye que la intención del legislador fue señalar la forma de pago de la patente de aquellas sociedades de inversión que desarrollen giros afectos. Finalmente, aporta una definición de lo que ha de entenderse por actividad de inversión pasiva, señalando que es “*... la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos, sea cual fuere la forma jurídica que adquiriera el inversionista, por no involucrar producción de bienes, ni la prestación de servicios...*”. A contrario sensu, el dictamen analizado cuida en señalar que se afectarán con patente municipal, por ejemplo, la prestación

de toda clase de servicios, incluso los financieros, con independencia de la denominación de la sociedad, su objeto social o el hecho de que desarrollen también actividades no gravadas.

En relación a este dictamen, si bien apoyamos su conclusión, no podemos dejar de reiterar nuestra crítica al tan manido criterio de *interpretación estricta* que invoca apoyado, en la reserva de ley en materia tributaria. En efecto, creemos que lo que corresponde es siempre una interpretación declarativa, existiendo eso sí en estas áreas de reserva de ley una proscripción especial de la integración analógica de hechos que no se encuentran comprendidos en la norma de rango legal.

Ahora bien, el dictamen 27.677 de 2010 marca un claro cambio de criterio de la Contraloría General de la República, el que evidentemente –al no existir un cambio normativo de base– lleva a concluir que las sociedades de inversión no han estado nunca afectas al pago de patente, con lo que ello implica en cuanto al derecho de quienes han pagado por error de obtener la devolución hasta completar el plazo de prescripción. Como es de esperar, tal situación generó un problema financiero mayúsculo para las municipalidades, quienes con el objeto de no validar el criterio de la Contraloría optaron por no innovar en la forma en que habían procedido históricamente, cobrando las patentes a las sociedades de inversión y, en el mejor de los casos, resolviendo sobre una base casuística.

Para solucionar el problema anterior y asegurar la adecuada vigencia de los nuevos criterios, en respuesta a una consulta de la I. Municipalidad de La Unión se pronunció el dictamen 79.507 de 30 de diciembre de 2010. Este dictamen sentó dos principios, el primero de ellos es que los dictámenes obligan a las municipalidades. El segundo, que habiéndose producido claramente un cambio de criterio, las relaciones jurídicas anteriores han quedado amparadas por el criterio previo y, por ello, no pueden alterarse. Luego, no proceden las devoluciones históricas y el nuevo criterio tendrá efectos solo hacia futuro.

Nos parece prudente el criterio de la Contraloría General de la República, pero no creemos que tenga sustento jurídico con la generalidad que presupone, puesto que es precisamente la institución de la prescripción la que prevé la ley para solucionar la estabilización de las relaciones jurídicas. Por su parte, no puede hacerse valer este

criterio en contra de los particulares, si ha sido la entidad municipal la que ha incurrido en el error de derecho y procedido al cobro de la patente. Lo que siempre ha habido es un cobro y/o pago indebido de un tributo, sujeto a devolución y, en relación a esta, al límite propio de la prescripción.

IV. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y CONSTITUCIONAL DEL AÑO 2010

En este punto, resumiremos algunas resoluciones relevantes dictadas el año 2010 junto con sus antecedentes, en la medida que plantean diferentes enfoques y argumentos que nos interesa analizar:

- a. Asesorías e Inversiones don Diego Limitada con I. Municipalidad de Las Condes (Corte de Apelaciones de Santiago, rol 7248-2009). Mediante sentencia de 5 de mayo de 2010, se rechazó el reclamo de ilegalidad presentado puesto que la referida sociedad tendría por objeto la inversión en valores mobiliarios, tales como acciones, fondos mutuos y otros. En opinión de la Corte de Apelaciones, el legislador, al señalar en qué domicilio pagan patente las sociedades de inversiones como lo hace en el artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, evidentemente partiría de la base de que dichas entidades se encuentran afectas al pago del tributo pues, en el evento que dichas personas jurídicas tengan domicilio comercial, lo pagarán en él. Por su parte, sostiene el fallo que es de la esencia del contrato de sociedad el que quienes lo pacten busquen obtener y repartirse las utilidades (considerando octavo), siendo además parte de deseo de dichas personas *“obtener ciertos beneficios de carácter tributario que de otra manera no se obtendrían... ahora bien, pretender que esa persona jurídica formada con el propósito señalado, quede también exenta del pago de una simple patente municipal, significa una utilización extrema del derecho que repugna al ordenamiento jurídico”* (considerando noveno).

No conocemos los antecedentes de hecho del proceso, por lo que el análisis crítico que formularemos de esta sentencia es eminentemente abstracto y, como tal, puede ser injusto. En todo caso, nos parece que en nuestro ordenamiento jurídico no puede confundirse

la motivación de quienes celebran un contrato de sociedad con el objeto de ella, pues si bien tienden a coincidir, existe de por medio una personalidad jurídica. Además, la motivación de los contratantes tiene que ver con el lucro que deriva del reparto de dividendos o utilidades, estadio posterior que depende de la existencia de rentas siendo que la patente municipal grava simplemente el patrimonio destinado al ejercicio de determinadas actividades. Desde otra perspectiva, hablando en términos abstractos, nos parece reduccionista el entendimiento del contrato de sociedad como un mero mecanismo de economía de opción tributaria, es decir, una alternativa lícita de reducir la tributación, olvidando su tradicional carácter asociativo y/o sus alcances desde el punto de vista del riesgo y la responsabilidad. Finalmente, nos parece que la sentencia en cuestión soslaya un análisis detallado del elemento relevante a efectos de determinar la procedencia del pago del impuesto –cual es el hecho gravado– y entra de lleno a ejercer una suerte de función moralizante que incluso parecería reconocer el derecho en la alegación del recurrente pero es apartado de la razón, sobre la base de encerrar un abuso.

- b. Sociedad de Inversiones Clio Limitada con Ilustre Municipalidad de Vitacura (Corte Suprema, rol 7108/2008). Mediante sentencia de 24 de noviembre de 2010 la Corte Suprema rechazó sendos recursos de casación en la forma y en el fondo, presentados por dicha sociedad en contra de la Corte de Apelaciones de Santiago la que, a su vez y conociendo de recurso de apelación, había confirmado el rechazo de la reclamación municipal mediante sentencia de 13 de agosto de 2008.

La casación en la forma se funda, en primer lugar, en la ultrapetita, dado que en opinión de la recurrente la Municipalidad se había allanado a su posición y el fallo incorporó argumentos de hecho y derecho no invocados por el organismo municipal. Al respecto, la Corte Suprema rechaza el punto, sobre la base que lo sometido a su conocimiento es la legalidad o ilegalidad del acto municipal y, la sentencia, se habría limitado a pronunciarse sobre ello sin extenderse a otros puntos (considerando quinto). En segundo lugar, la casación en la forma se funda en la supuesta falta de decisión del asunto controvertido, pues no se analizaría si en los hechos la actividad de la sociedad se encuentra o no afecta a patente municipal. Dicha alegación se rechaza por la misma causa que la anterior.

La casación en el fondo, por su parte, se basa en la supuesta infrac-

ción de los arts. 19, 20, 21 y 22 del Código Civil, sobre interpretación de las normas, en relación a lo dispuesto en los arts. 23 y 24 del D.L. 3063 de 1979 sobre Rentas Municipales y el art. 2 letra c) del D.S. 484 del Ministerio del Interior de 1980, que contiene su reglamento. En lo medular, se estima por la recurrente que, so pretexto de interpretar las normas, se habría extendido el hecho gravado a casos no comprendidos en ellas. El núcleo del hecho gravado sería desarrollar una “actividad lucrativa”. La sociedad habría acreditado que no desarrolla tal conducta, pues su objeto sería de inversión pasiva, sin interacción con terceros y con expresa prohibición estatutaria de desarrollar actos de comercio. Además, se alega que se habría violado lo dispuesto en el art. 2059 del Código Civil, pues se habría ignorado la condición jurídica de sociedad civil, tratándose como si fuera comercial. Por su parte, se habría vulnerado el art. 1698 del Código Civil, puesto que pese a que la Municipalidad se habría allanado a los hechos planteados por el particular por no contradecir las alegaciones, razón por la que no hubo probatorio, igualmente se falló en contra de la recurrente. Finalmente, indica que se vulnera el número 20 del art. 19 de la Constitución sobre reserva de ley en materia tributaria, puesto que sería necesario que el hecho gravado se encuentre en la ley y, en este caso, la recurrente no incurre en la conducta que la ley describe. Todos estos yerros jurídicos invocados influirían sustancialmente en lo dispositivo del fallo puesto que, de caso contrario, debió acogerse la apelación y reclamo.

La Corte Suprema estima que no corresponde acoger la alegación de inversión de las reglas del onus probando que subyacen tras la norma del art. 1698 del Código Civil pues, más allá de algún error de transcripción, el asunto a resolver era de derecho (considerando décimo cuarto).

En cuanto al resto de las alegaciones de fondo, señala que lo relevante es determinar si la sociedad incurre en el hecho gravado. En opinión del sentenciador, considerando el objeto social de la recurrente cual es invertir en bienes corporales e incorporeales, muebles o raíces, con el objeto de percibir sus rentas y frutos, existe una actividad lucrativa conforme la definición corriente de este concepto y, por ello, se incurre en el hecho gravado (considerando décimo octavo). Ello se corroboraría por la exención del art. 27 de la Ley de Rentas Municipales, que señala que dicho impuesto no se aplica a personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de benefi-

cencia, culto religioso, culturales, artísticas, mutuales o deportivas, no profesionales y de interés comunitario (considerando décimo noveno). Por su parte, estima que la norma del reglamento no viola la reserva de ley en materia tributaria pues, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, en la sentencia rol 370 de 1997, existe correspondencia entre las obligaciones que la norma impone y los propósitos que la ley quiere alcanzar. Luego, el reglamento al dar un carácter residual amplio a la actividad terciaria e incorporar toda actividad lucrativa, no excedería el marco legal (considerando vigésimo). Lo anterior se vería confirmado por lo señalado en la modificación de la Ley de Rentas Municipales realizada mediante ley 20.033 de 2005, concretamente, al señalar en el nuevo art. 24 la forma de determinar el domicilio de las sociedades de inversión y profesionales para el pago de patente municipal. Esta nueva norma solo tendría sentido en la medida que se entiende que las sociedades de inversión pagan patente (considerando vigésimo segundo).

Por todas estas razones, que analizaremos críticamente más adelante, la Corte Suprema rechazó los recursos e, indirectamente, validó lo obrado por la Municipalidad al afectar con patente municipal la sociedad de inversión

No compartimos este fallo pues, además de la conclusión que tiende a parecernos errada, existen líneas de argumentos gruesas que nos parecen poco adecuadas. En efecto, el debate en cuestión no puede centrarse meramente en el derecho pues, determinado el alcance del mismo, se hace necesario entrar al análisis de los hechos de forma de determinar si la sociedad incurre o no en la conducta gravada. Por su parte, la forma en que se analiza la relación entre la potestad reglamentaria y la legislativa, en materias de reserva de ley como las tributarias, ha sido ampliamente superada por la doctrina y también por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en los últimos años. Por su parte, no existe un mayor análisis de la reforma del año 2005 a la Ley de Rentas Municipales y, en cuanto a la exención del art. 27 del mismo cuerpo legal, caben serias dudas sobre el alcance de las conclusiones que extrae el fallo, las que podría ser perfectamente las opuestas.

- c. Andaluza de Inversiones Limitada (Corte de Apelaciones de Santiago, rol 6431-2009). Esta sentencia acoge la apelación presentada por la sociedad en contra de la resolución que rechazaba su reclamación, la que tenía origen en una multa cur-

sada por el no pago del tributo por la I. Municipalidad de Providencia. En opinión de la recurrente, la sentencia no respeta lo dispuesto en el art. 170 del Código de Procedimiento Civil y en el Auto Acordado de la Corte Suprema sobre la forma de las sentencias, puesto que no se expresarían los fundamentos de hecho y derecho que hicieron procedente sostener la aplicación de la multa. La recurrente argumenta en el sentido que la multa es improcedente, pues vulnera el hecho gravado del art. 23 de la Ley de Rentas Municipales, puesto que el mismo tendría su núcleo en el ejercicio de una actividad lucrativa, lo que es ajeno a su representada que solo invierte en bienes raíces y depósitos, con expresa prohibición estatutaria de ejercer actividades terciarias. En definitiva, se declara que la sociedad en cuestión no se encuentra afecta a patente municipal

La sentencia señala que la patente municipal grava la actividad lucrativa secundaria o terciaria y en general, “*toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como comercio mayor o menor...*” (considerando tercero). Luego, los estatutos sociales, tal como se encuentran pactados en la actualidad con motivo de una modificación, solo permiten el desarrollo de actividades civiles de inversión con expresa prohibición de desarrollar actividades comerciales o de servicios ni de elaboración de bienes (considerando cuarto). Por lo anterior, al no desarrollar la sociedad ninguna “*actividad secundario ni terciaria, puesto que su objeto social se lo impide*” y no poder incluirse las actividades civiles descritas en los estatutos dentro de “*aquellas que generan patente municipal*”, la “*recurrente está exenta del pago de patente municipal*” (considerandos quinto a séptimo).

No tenemos conocimiento de que se hayan presentado recursos en contra de esta resolución, la que más que arribar a una conclusión que tiende a parecernos aceptable desde el punto de vista del derecho, nos parece imprecisa en varios aspectos. En efecto y sin ahondar en tecnicismos, pues en este caso no se trata más que de eso, la situación no guarda relación con una conducta “exenta” sino, derechamente, con un hecho no gravado. La diferencia estriba en que en el primer caso debe haber un hecho gravado expresamente que, por otra norma también legal, se declara exento. Por ello, el análisis jurídico en tal caso se centra en la norma sobre exención, la que además tiende a interpretarse estrictamente. En nuestra opinión,

lo que hay es derechamente una conducta que, al menos como se define en los estatutos de la sociedad, no se encuentra gravada. Además, desde el punto de vista tributario, creemos que es innecesario y errado hablar de impuesto “directo”, como se indica en el considerando sexto, puesto que ello no es menester para concluir de la forma en que se hace y, además, puede llevar a un análisis indeseado sobre si lo que busca gravarse es la existencia de un patrimonio. Finalmente, como haremos notar más adelante, en nuestra opinión no basta para concluir con establecer teóricamente mediante los estatutos si la sociedad se encuentra o no gravada, pues puede ser necesario apelar a otros antecedentes para determinar si más allá de lo que ellos indican, se han desarrollado actividades gravadas.

- d. Inmobiliaria Lago Caballero Limitada con I. Municipalidad de Santiago (Corte de Apelaciones de Santiago, rol 4961/2009). Se trata de un reclamo de ilegalidad presentado en contra de una resolución de la Dirección de Rentas y Finanzas de la Municipalidad que no acogió la exención “invocada” por la sociedad. La sociedad sería de responsabilidad limitada y con carácter civil, no realizando además ninguna actividad lucrativa secundaria o terciaria de las que se encuentran gravadas por el art. 23 de la Ley de Rentas Municipales.

La sociedad no habría obtenido lucro, no desarrollaría actividad en ningún lugar –al punto que el domicilio sería el de los contadores– y su finalidad sería solo la inversión pasiva en bienes raíces, por la que percibe arriendos, y en otras sociedades. La actividad de rentista no sería, en opinión de la recurrente, un hecho gravado. Se cita la sentencia de la Corte Suprema dictada en el rol 601/2007. Luego, el enfoque de la posición del contribuyente es que en los hechos no realiza actividades gravadas (considerando cuarto).

La Municipalidad de Santiago señala que tras la modificación del año 2005 se deja atrás toda duda sobre si las sociedades de inversión, civiles o comerciales, incluso las que no registran domicilio comercial, deben o no pagar patente. En efecto, dicha modificación legal aclararía que toda sociedad de inversiones paga patente y que se considerará como domicilio el informado al Servicio de Impuestos Internos.

Por su parte, señala que más allá del invocado carácter civil de la sociedad, los estatutos de la misma remiten a las normas del Código

Civil y de Comercio. Luego, al no poder establecerse directamente por mención expresa si la sociedad es civil, se hace necesario acudir al objeto social, el que contempla la realización de acciones claramente gravadas por la Ley de Rentas Municipales, tales como la comercialización de inmuebles o gestión, por cuenta propia o ajena, y otras actividades lucrativas propias de actos de comercio del art. 3 del Código de Comercio (considerando segundo).

El informe del Fiscal Judicial señala que no existe en los estatutos prohibición expresa de ejercer la actividad comercial, razón por la que se debe revisar el objeto social donde se desprende *“que la sociedad puede llegar a desarrollar actividades que quedan comprendidas dentro del hecho gravado, lo que la hace sujeto pasivo del tributo”*, pese a que en los hechos no haya incurrido en las conductas pues, precisamente, el *“pago de patente es lo que posibilita o permite llevar adelante el giro”* (considerando tercero).

Por su parte, la Corte señala que el hecho gravado del art. 23 de la Ley de Rentas Municipales, complementado con la norma del art. 2 del D.S. 484 de 1980 del Ministerio del Interior, que contiene su reglamento, define de manera residual y amplia la actividad gravada del tipo terciaria, incluyendo en ella *“... en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias”*. Luego, la actividad *“pasiva de inversionista”* no eximiría de la obligación de pagar patente puesto que se *“realiza una actividad lucrativa”* (considerandos quinto a décimo primero).

Luego, la Corte de Apelaciones señala que al pactarse una sociedad los socios deben analizar los pro y los contra. Entre los primeros se encuentra el *“el régimen tributario con que estarán afectas las ganancias de la sociedad, que es muy inferior al de las personas naturales”* y entre las cargas *“el pago de la patente municipal...”*. Entendemos que posiblemente la Corte de Apelaciones se estaría haciendo cargo del argumento de que gravar a una sociedad que desarrolla igual actividad que una persona natural que ahorra y a la que no se le aplica patente encierra una discriminación (considerando décimo segundo).

Por todas estas razones, la Corte de Apelaciones desestima el reclamo interpuesto por el contribuyente. Existe un voto de minoría fundado por el abogado integrante Sr. Emilo Pfeffer U., quien sostuvo que el recurso debía acogerse, pues en su parecer la ley grava acciones concretas efectivamente realizadas y no la posibilidad de hacerlas, según

se pacte en el estatuto. Luego, debe demostrarse que se ha procedido a la realización de actividades gravadas, efectivamente, además de hacerlas en determinado lugar. La carga de la prueba al respecto sería de la Municipalidad. Por su parte, la sociedad en el caso concreto acreditó que no ha incurrido en hechos gravados y que tener algunas ganancias o lucro, como es propio de toda sociedad, no implica el desarrollo de actividades gravadas ni siquiera del tipo terciario. Por su parte, no se busca gravar toda actividad en cuanto tiene connotación económica (como siempre ocurre) y, prueba de ello, es que de caso contrario el legislador no habría definido actividades secundarias o terciarias. Por su parte, la reforma del art. 24 solo buscaría señalar dónde pagan el tributo las sociedades de inversión afectas, pero no altera las normas del hecho gravado.

- e. Inmobiliaria Los Fresnos Ltda. con I. Municipalidad de Valparaíso (Corte de Apelaciones de Valparaíso. Rol 1762/2009). Sentencia de 9 de agosto de 2010. Se trata de un reclamo de ilegalidad municipal presentado en contra de una comunicación enviada por el departamento de rentas municipal que informa sobre la existencia del giro de cobro del tributo patente municipal. Básicamente, se indica que la sociedad respectiva solo realiza actividades esporádicas de inversiones, por lo que no desarrolla acciones que se puedan calificar de gravadas ni menos lo hace de manera constante. Asimismo, no realiza dichas actividades en un local determinado destinado a la atención de público. Agrega además que es imposible determinar el capital propio que constituye la base imponible por no haberse dictado el reglamento previsto por la ley al efecto. Arguye que el tributo sería inconstitucional, pues se trataría de un tributo de afectación que, en este caso, no sería admisible toda vez que la actividad de inversión es inmaterial y carece de una clara identificación local, como exige la Constitución. Por su parte, indica que el tributo afecta el principio de la igualdad, toda vez que si la misma actividad es desarrollada por una persona natural, las inversiones no se considerarían afectas al pago del tributo. Argumenta que, conforme al art. 1698 del Código Civil, correspondería a la Municipalidad acreditar que se incurre en el hecho gravado.

La Corte de Apelaciones declaró inadmisibile el reclamo, por considerar que el documento reclamado se trataba de una mera comuni-

cación y no de un acto resolutorio emitido por el Alcalde o un funcionario que sea objeto de dicho recurso especial. En opinión de la Corte, el acto contra el que se debía recurrir era el giro del tributo.

Nos parece interesante citar esta sentencia, a propósito del criterio que expone, puesto que en la actualidad existe una nutrida correspondencia entre las municipalidades y los contribuyentes que han invocado sendos dictámenes de la Contraloría General de la República que podrían ser reclamadas por esta vía, caso en el cual el precedente en cuestión sería relevante. No emitimos un parecer de fondo a este respecto, pero hacemos notar que la ley 19.885 contiene una definición amplia del acto administrativo y, por otra parte, habría que ver cuál fue el criterio que sobre este punto tuvo la propia municipalidad en la etapa administrativa del reclamo de ilegalidad.

- f. Inversiones Niza Limitada con I. Municipalidad de Viña del Mar (Corte de Apelaciones de Valparaíso. Rol 1754/2009) Sentencia de 12 de julio de 2010. La ocurrente señala que la sociedad de inversiones no realiza una actividad gravada, que desarrolla su giro sin la vinculación a un local determinado y que en todo caso, se trata de actividades esporádicas. Luego, de aplicársele el tributo se estaría gravando el patrimonio y no la renta. Finalmente, cita dictámenes de la Contraloría General de la República sobre la carga de la prueba y los requisitos de la procedencia del impuesto en cuestión, respectivamente, tales como los número 54.106 de 2006 y 38.555 de 2008.

Es interesante hacer notar que en este expediente –relativo a un reclamo de ilegalidad– se recibió la causa a prueba, lo que si bien nos parece acertado, no se encuentra exento de discusión puesto que algunos sostienen que esta posibilidad es ajena a la naturaleza de un recurso de derecho, como sería el de la especie.

Este recurso, al igual que el anteriormente resumido, fue rechazado por considerarse que el acto administrativo en contra del que se recurre no es una resolución u omisión recurrible, en los términos del recurso del art. 141 de la ley orgánica constitucional de municipalidades, en relación con el art. 12 del mismo cuerpo legal. No deja de llamar la atención que en el camino a concluir de la forma anotada, la Corte de Apelaciones haya decidido abrir un término probatorio y llamar a las partes a evacuar dicha carga.

Existe una prevención en donde el abogado integrante, también

del parecer de que debía rechazarse el recurso, señala que el acto reclamado sí puede ser objeto del recurso en cuestión, atendida la definición amplia del art. 3 de la ley 19.885 y en consideración a que la enumeración del art. 12 de la ley orgánica constitucional de municipalidades no sería taxativa y evidentemente se referiría a las actuaciones del Alcalde, existiendo otros funcionarios que tienen facultades decisorias contra las que se puede recurrir. Esta prevención entra al análisis de la prueba rendida y, a partir de ella, señala que las escrituras sociales son a lo menos una presunción de que la recurrente desarrollaría actividades lucrativas gravadas con el impuesto por tener el carácter de terciarias. Analiza también el argumento de que no se cumpliría con el requisito de realizar la actividad en un local determinado, lo que estima inverosímil, puesto que el administrador de la sociedad necesariamente debe desarrollar su actividad en algún lugar y, en todo caso, llevar la documentación contable y mantenerla en el domicilio social, en cumplimiento de las normas comerciales. Tampoco estima que sea un requisito del hecho gravado el que se desarrolle la respectiva actividad de manera permanente, bastando el ejercicio esporádico del hecho gravado. Rechaza quien formula la prevención todos los argumentos de supuestas inconstitucionalidades de las normas constitucionales, por tratarse de materias que excederían la competencia de la Corte de Apelaciones. En cuanto al argumento de la afección del principio de la igualdad, indica que cualquier negligencia municipal consistente en no aplicar el impuesto a personas naturales –por ejemplo– que desarrollen actividades afectas análogas a las de inversión no torna en no gravado dicho proceder.

En la causa *Inversiones Paraggi Limitada con I. Municipalidad de Viña del Mar* (Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol 1697-2009), sentencia de 25 de junio de 2010, existe un caso y resolución del todo análogo al anterior.

- g. *Inversiones Emolmar Limitada* (Corte de Apelaciones de Valparaíso, rol 1375-2009) sentencia de 27 de julio de 2010. En esta sentencia, donde se analizan argumentos similares a los expuestos en el caso analizado en la letra anterior, se considera que el acto contra el que se recurre es propiamente un acto administrativo del tipo *resolución* y, por ello, objeto del recurso en cuestión. Ello, basado en el argumento que la comunicación respectiva, además de informar sobre la procedencia del

pago de patente conforme ciertas modificaciones legales, dispone la emisión de un giro por determinada cantidad y señala una fecha de pago. En todo caso, la conclusión fue el rechazo del recurso sobre la base que la actividad de inversiones sería terciaria por tener el carácter de lucrativa y, por ello, afecta al impuesto en cuestión.

- h. Inversiones Gavilán Ltda. con I. Municipalidad de Las Condes (Corte de Apelaciones de Santiago. Rol 6091-2009). Sentencia de 1 de abril de 2010. Dicha sociedad habría sido modificada con el objeto de transformarla en civil, con prohibición expresa del desarrollo de actividades mercantiles. En esta causa se abrió un probatorio. El Fiscal Judicial, al emitir su dictamen, se pronunció por el rechazo del recurso. El fallo indica que si bien el balance del año en disputa da cuenta de que la sociedad recibió ingresos por fondos mutuos y arrendamiento de un inmueble, dicho documento es insuficiente para establecer que se incurre en el hecho gravado. Que por otro lado, los estatutos sociales dan cuenta de que la sociedad tiene por objeto el desarrollo de actividades civiles. Por estas razones y sin perjuicio de lo dispuesto en los estatutos sociales, pues *“en el evento que ejerza actividades aparatándose de lo consignado en aquellos y excediendo el objeto social corresponda disponer su pago por el municipio”* declara que la sociedad se encuentra no afecta al pago de patente municipal. En contra de esta sentencia se presentó un recurso de casación en el fondo, el que no ha sido a la fecha resuelto por la Excma. Corte Suprema.

En este caso, lo interesante es que no obstante existir acreditada una actividad lucrativa, la misma no es considerada necesariamente terciaria y afecta. Adicionalmente, en este caso se le da valor probatorio a los antecedentes contenidos en el giro social y sus estatutos, admitiendo en todo caso que en el evento de excederse los mismos en cuanto al tipo de actividad que en los hechos se desarrolle, sí será aplicable el impuesto en cuestión.

- i. Tribunal Constitucional, rol número 1454-09. Sentencia de 20 de julio de 2010. La Inmobiliaria Lomas de Quelén S.A. recurrió de inaplicabilidad conforme el número 6 del art. 93 de la Constitución en contra de los art. 23 y 24 del D.L. 3.063 de 1979, todo ello en el contexto de un recurso de casación en el fondo presentado contra el fallo de la Corte de Apelaciones

de Santiago que rechazó el reclamo de ilegalidad interpuesto contra la Municipalidad de Santiago. Básicamente, la mención abierta que haría el legislador a “*cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria*” remitiría a la potestad reglamentaria determinar el hecho gravado, lo que sería contrario a las normas constitucionales sobre el principio de la reserva de ley en materia tributaria. Dicho principio obligaría al legislador a definir con cierta precisión el hecho gravado sin poder delegar dicha facultad. Esta remisión indebida, emanada de la amplitud del concepto legal, es el que habría llevado a la aplicación del impuesto de patente municipal a las sociedades de inversión. En segundo lugar, la aplicación del impuesto de patente municipal a las sociedades de inversión llevaría a que dicho tributo se configurara como uno de tipo patrimonial, afectando en su esencia el derecho de propiedad, en infracción de los números 20, 24 y 26 del art. 19 de la Constitución. En efecto, se gravaría a la sociedad con independencia de si desarrolla una actividad o si genera rentas, lo que sería establecer un impuesto a los “haberes” y no a las “rentas”, como exige la actual Constitución. En efecto, la Constitución de 1924 contemplaba expresamente la posibilidad de aplicar impuestos a los “haberes”, lo que fue eliminado del texto constitucional. En opinión de la recurrente, la norma constitucional tampoco permitiría considerar condiciones personales del contribuyente, como sería su forma jurídica. Por su parte, arguye que este verdadero tributo patrimonial podría llevar a la extinción del capital y, en todo caso, de ser una norma que puede restringir un derecho, debiese ser determinada y específica. Además, en una tercera alegación, se sostiene que se afectaría la igualdad ante la ley, pues se estaría gravando a un tipo de contribuyente sin atender a si producen rentas o no. Finalmente, sostiene que la aplicación de las normas afectarían la juridicidad a la que se refieren los arts. 6 y 7 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional, sin entrar al fondo del asunto, considera que no existe una remisión por parte del legislador a la potestad reglamentaria en cuanto a definir el alcance del hecho gravado. Luego, lo que existe es un simple problema de interpretación de la norma legal, lo que escapa al control y facultades del Tribunal Constitucional. Señala que son los jueces del fondo los llamados a interpretar la ley y que, en dicha labor, podrían no acudir al De-

creto Supremo aludido. Por su parte, el solo hecho de haber presentado un recurso de casación en el fondo buscando la correcta aplicación de los arts. 23 y 24 de la Ley de Rentas Municipales es un reconocimiento tácito que se estaría ante un problema de interpretación legal.

- j. Tribunal Constitucional, rol número 1453-09. Sentencia 20 de julio de 2010. La sociedad Inversiones Las Lilas Dos Limitada recurrió de inaplicabilidad conforme el número 6 del art. 93 de la Constitución en contra de los art. 23 y 24 del D.L. 3.063 de 1979, todo ello en el contexto de un recurso de casación en el fondo presentado contra el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que rechazó el reclamo de ilegalidad interpuesto contra la Municipalidad de Santiago por extemporáneo. El abogado y los argumentos de la recurrente son los mismos descritos en la letra anterior.

En iguales términos, el Tribunal Constitucional señala que no existe propiamente un problema o conflicto de constitucionalidad, esto es “*una contradicción directa, clara y precisa entre determinado precepto legal que se pretende aplicar en el caso concreto, con la propia Constitución...*” (considerandos cuarto y sexto). Luego, los problemas de interpretación legal escaparían a la competencia del Tribunal Constitucional.

En general, en relación a estos dos recursos, estimamos que existe efectivamente una línea argumental de la que podría haberse hecho cargo el Tribunal Constitucional, toda vez que la reserva de ley exige cierto nivel de densidad normativa al legislador, como por lo demás lo ha establecido la misma jurisdicción en otros fallos. Desde otra perspectiva, perfectamente el Tribunal Constitucional podría haber establecido, mediante una sentencia interpretativa, el sentido de la ley que no es compatible con el texto constitucional. Eso sí, concretamente en este caso, existen dos problemas que conspiran contra esta pretensión. El primero, es que existe una declaración previa sobre la extemporaneidad, que podría dejar sin procedimiento al recurrente o sin relevancia en lo decisorio a las normas invocadas, ambos presupuestos del recurso interpuesto. El segundo, es que efectivamente se desmerece toda la alegación que funda una acción en donde se alega que la ley es inconstitucional si, en paralelo, se da el hecho que exista ante la Corte Suprema en casación en el fondo, donde precisamente se le pide que aplique correctamente la ley.

Ahora bien, no creemos que esta mala opción procesal permita al Tribunal Constitucional entender dispuesta (o renunciada por el recurrente) su obligación de resguardar, siempre, la vigencia del texto constitucional.

- k. Alguna jurisprudencia relevante de los años anteriores al 2010.
- La Corte Suprema, en fallo de 9 de julio de 2008, en autos caratulados Inversiones El Manzano Limitada con I. Municipalidad de Vitacura, rol 601-207, acogió un recurso de reclamación. Dicha sentencia confirmó un fallo de 8 la Corte de Apelaciones de Santiago de 8 de noviembre de 2006, rechazando en recurso de casación en el fondo interpuesto en su contra. Esta sentencia tiene varios aspectos de interés. En primer lugar, da cuenta de la relevancia de que la escritura social o pacto declare que la sociedad será civil, pues ante tal situación, se producirá una inversión de la carga de la prueba. En efecto, en tal escenario, será de cargo de la municipalidad acreditar que la sociedad, pese a sus estatutos, ha incurrido en un hecho gravado. Por su parte, la mención del reglamento a “otras actividades lucrativas” no puede extender el alcance de la norma legal que pretende ejecutar o reglar pues, en materia tributaria, rige el principio de la reserva de ley. Finalmente, pone acento en que no existe actividad gravada en caso que una sociedad civil solo invierta en inmuebles y depósitos a plazo “*y no obtiene (sic) algún tipo de lucro o ganancia colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar*”.
 - La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 2 de agosto de 2007, en causa caratulada “Compañía 3P con I. Municipalidad de Las Condes”, rol 1788-2007, acogió un reclamo de ilegalidad. La recurrente sería una sociedad colectiva civil cuyos estatutos prohíben el desarrollo de actividades mercantiles y que no tendría necesidad de un lugar físico para el desarrollo de su giro, habiendo fijado domicilio con el solo objeto de cumplir con la normativa tributaria. El considerando cuarto del fallo señala como elemento esencial del hecho gravado, mismo que no se daría en el caso de autos, el que la actividad “*lucrativa se ejerza en un lugar determinado*”.

Luego, la Corte Suprema en fallo de 26 de noviembre de 2008, en autos rol 4741-2007, confirmó el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago que sostuvo que aunque la sociedad desarrolla actividades que podrían ser calificadas de terciarias, al no ser ejercidas en “*algún lugar determinado*” no se encuentra sujeta al pago de patente municipal. La Corte Suprema señala que para resolver resulta fundamental determinar si la actividad desarrollada se encuentra o no afecta. En opinión de la Corte de Casación, la expresión del reglamento del D.S. 484, al hablar de “*otras actividades lucrativas*” no puede ampliar el campo de las actividades señaladas en la ley, como las que desarrolla la recurrente, toda vez que en la materia resulta aplicable el principio de la reserva de ley en materia tributaria (considerando décimo tercero). La conclusión, adicionalmente, se ve reforzada por el hecho de que la sociedad no desarrolla su actividad en un lugar determinado. Hay que tener presente que existieron dos votos en contra de esta resolución, los que estuvieron por acoger la casación en el fondo y declarar que la sociedad puede desarrollar conforme sus estatutos una actividad gravada, siendo “*la disposición del contribuyente a realizarlas*” la que configura el hecho gravado pues el pago del tributo “*es requisito para el comienzo de la actividad*”.

- La Corte de Apelaciones de Santiago, conoció de la materia en fallo de 10 de noviembre de 2008, en autos caratulados Inmobiliaria e Inversiones la Sierra Limitada con I. Municipalidad de Vitacura, rol 4812-2008. La Corte concluyó que la sociedad estaría afecta, sobre la base que la explotación rentística de bienes raíces sería un hecho gravado. Existe un voto de minoría que estuvo por acoger el reclamo sobre la base que la sociedad no desarrollaría su giro en un lugar determinado.
- La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 5 de diciembre de 2008, en autos caratulados Sociedad de Inversiones Las Perdices Limitada con I. Municipalidad de Peñalolén, rol 3909-2008, acogió un recurso de ilegalidad contra el cobro de la patente municipal. En esta causa, la Corte puso acento en el hecho que más allá del inicio de

actividades y del giro, lo relevante es si en los hechos se han desarrollado actividades gravadas, aceptando como prueba en contrario los formularios 29 presentados y el hecho de no haberse timbrado facturas o boletas. En cuanto al argumento relativo a que la modificación legal introducida al art. 24 de la Ley de Rentas Municipales mediante la ley 20.033 daría cuenta de que las sociedades de inversión estarían afectas al tributo, la Corte señala que se trataría simplemente de una norma relativa al lugar de pago pero no “*a la obligatoriedad de pago por la sociedad de inversiones*”. No tenemos antecedentes de que esta resolución haya sido revisada por la Corte Suprema.

- La Corte de Apelaciones de Chillán, en fallo de 31 de diciembre de 2007, en causa caratulada Inversiones Max Hassler y Compañía Limitada con I. Municipalidad de Chillán, rol 356-2007, acogió un recurso de ilegalidad, sobre la base que las sociedades de inversión que no ejercen actividad secundaria ni terciaria gravada, no se encuentran afectas al tributo. Indica, además, que la modificación introducida por la ley 20.033 tiene por objeto establecer el lugar de pago de la patente municipal en aquellos casos de sociedades que no tengan domicilio comercial, pero en caso alguno busca señalar que todas las sociedades de inversión se encuentran afectas a dicho tributo.
- La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 11 de noviembre de 2009, en causa caratulada “Inversiones Chungará Limitada con I. Municipalidad de Santiago”, rol 4235-2009, rechazó un reclamo de ilegalidad municipal. El fundamento sería que el objeto social de la recurrente contempla la compra y venta de inmuebles, expresamente, lo que constituiría la actividad terciaria, según la definición residual que al respecto formula el reglamento de la Ley de Rentas Municipales. No obstante, en esta sentencia existe un voto de minoría sobre la base que la compraventa de inmuebles y la obtención de sus rentas no es una actividad lucrativa de las definidas en la ley como hecho gravado, es análoga a la actividad que desarrolla cualquier persona con sus ahorros y, en todo caso,

no requiere de un local. En cuanto al hecho de que el objeto social considere alguna de las actividades gravadas, no se devengaría el impuesto en opinión del disidente por no existir desarrollo efectivo de dicho giro.

- La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 20 de abril de 2009, en autos caratulados “Minera Doña Catalina S.A. con I. Municipalidad de Providencia”, rol 4315-2008, rechazó un recurso de ilegalidad municipal sobre la base de que se recurrió de apelación contra el decreto alcaldicio que había rechazado una reclamación de ilegalidad, siendo que es precisamente el reclamo de ilegalidad y no la apelación el único recurso que procede en contra de resoluciones u omisiones municipales. A mayor abundamiento, el fallo señala que las actividades de inversión descritas en el objeto social son lucrativas y, por ello, afectas. Adicionalmente, la recurrente estaría “constituida como Sociedad Anónima, la que por su propia naturaleza jurídica es de carácter mercantil”.
- La Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 7 de enero de 2009, en autos caratulados “Agrícola Santa Rosa del Parque S.A. con I. Municipalidad de Providencia”, rol 5168-208, rechazó un reclamo de ilegalidad. El fundamento es que el objeto social contiene actividades gravadas y, además, existe una oficina (considerando cuarto). Existe un voto de minoría que pone acento en que no basta que se analice el objeto social teórico, sino que es necesario que se acredite por parte de la Municipalidad que efectivamente se ha desarrollado una actividad afecta, lo que no se altera por el hecho de tratarse de una sociedad anónima.

V. NUESTRA VISIÓN

a) **Sobre el hecho gravado**

En la mayoría de los fallos en análisis resulta medular la definición del hecho gravado.

A este respecto, en atención al principio de la reserva de ley en

materia tributaria y sin profundizar en esta oportunidad, hacemos presente las siguientes conclusiones. Primero, el hecho gravado y todos los elementos del tributo deben necesariamente estar establecidos en la ley, entendida en su expresión propia. Segundo, la potestad reglamentaria se encuentra constitucionalmente llamada a facilitar la ejecución de la ley, pero no puede extender el hecho gravado a otras actividades no contempladas en la ley ni, por su parte, crear nuevos hechos gravados. La potestad reglamentaria solo puede precisar aquello que se encuentra en la ley pero que no es posible o conveniente detallar en ella, sin ser constitucionalmente aceptable que ejerza discrecionalidad alguna. Esta labor accesoria la puede desarrollar la potestad reglamentaria con o sin remisión expresa del legislador. Tercero, el intérprete de las normas legales y reglamentarias debe tener en consideración estos principios, desde que la Constitución obliga directamente al juez, al administrador y a los particulares, conforme se señala en sus arts. 5, 6 y 7, principalmente. Por ello, el intérprete so pretexto de interpretar una norma legal no puede extenderla más allá de su contenido propio o aplicarla por analogía a situaciones no previstas en ella, sin pena de violar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Aún más, la interpretación de la norma reglamentaria no puede llevar a conclusiones que no se encuentren comprendidas en la norma legal, pues en dicho caso se violenta también esta última norma.

Dicho lo anterior, sobre lo que discurrimos ampliamente en una obra previa, se hace necesario analizar el hecho gravado de la Ley de Rentas Municipales. La misma señala en su art. 23 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 la presente ley. Asimismo, quedarán gravadas con esta tributación municipal las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos, 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 Presidente de la República reglamentará la aplicación de este artículo.”

Aplicando las categorías enunciadas al principio, podemos señalar que el hecho gravado se encuentra descrito en una norma de rango legal y que existe una remisión expresa a la potestad reglamentaria, la que no nos parece constitucionalmente cuestionable –pues llama a reglamentar la aplicación de un artículo y no a crear obligaciones nuevas– aunque sí innecesaria atendido nuestro sistema constitucional donde el ejecutivo es libre para convocar el ejercicio de sus potestades.

Luego, la primera pregunta que es menester responderse es si estamos ante un tributo personal o uno real. En el primer caso, se gravaría una determinada condición con independencia del actual ejercicio de una actividad, la que en este caso estaría referida a la potencialidad del desarrollo de determinados giros. En el segundo, el tributo resultaría solo aplicable al ejercicio efectivo de una actividad gravada. Nos inclinamos, no sin alguna vacilación, por esta segunda alternativa.

El hecho gravado se refiere al desarrollo o ejercicio de una actividad y no la potencialidad al respecto. Ello, pese a que el párrafo segundo del artículo en cuestión simplemente se refiera a la actividad, con independencia de su actual ejercicio. Las razones para esta interpretación legal son varias y, entre ellas, el hecho de que el art. 24 de la misma ley indique que se grava el ejercicio de la actividad en determinadas locaciones y, por su parte, que el art. 26 señale que el umbral de ingreso al mundo del tributo municipal es el “*inicio de un giro o actividad gravada*”.

Luego, de esta afirmación se desprenden dos conclusiones elementales. La primera, con independencia del tipo de persona, natural o jurídica, el desarrollo de las actividades indicadas siempre estará gravada, de cumplirse con los demás elementos del tributo. La segunda, no es posible considerar comprendida dentro de la tipicidad del hecho gravado, la simple constitución de una sociedad –entidad *per se* lucrativa– si ello no conlleva el ejercicio efectivo de la actividad gravada. Esta conclusión se afirma, además, en un adecuado entendimiento de la exención contenida en el art. 27 de la ley del

ramo. En efecto, las personas jurídicas sin fines de lucro, por definición y a diferencia de las sociedades, por ejemplo, no persiguen fines de lucro –valga la redundancia– y no se encontrarían dentro del hecho gravado si el mismo fuere personal. No obstante, si existe una exención legal, es precisamente por el hecho de que en principio una persona jurídica sin fines de lucro puede estar gravada y ello es consecuencia directa de que lo estará si desarrolla una de las actividades afectas. Luego, más allá de la confusión entre hecho no gravado y exento que subyace detrás de la mayoría de las sentencias analizadas, ni toda persona con fines de lucro se encuentra afecta al pago de patente ni toda persona sin fines de lucro se encuentra no gravada. Lo relevante es el tipo de actividad que realiza, al punto que una sociedad –que por definición persigue el lucro– puede encontrarse no gravada y, por el otro lado, una persona jurídica sin fines de lucro puede encontrarse afecta, por desarrollar una actividad igualmente afecta y no aprovechar la exención. Así las cosas, en el caso de las personas jurídicas sin fines de lucro, si ellas realizan actividades potencialmente afectas pero también realizan las acciones de beneficencia, culturales o del tipo que indica la ley, se encontrarán gravadas pero exentas.

Contestadas las dos preguntas anteriores, corresponde adentrarse ahora en el tipo de actividad afecta al impuesto. Sobre el particular, nos parece que existe consenso en cuanto a que son todas las actividades secundarias y terciarias, así como ciertas actividades primarias que limitan con las primeras. La calificación tripartita de las actividades económicas es tradicional, pero el reglamento de la ley la recoge y precisa.

Ahora bien, la norma citada del reglamento debe ser interpretada teniendo presente la normativa constitucional, la que pese a la remisión legal expresa, sigue siendo directamente aplicable al ejecutivo, al juez y al intérprete. Sobre la base de esta afirmación, no es posible entender que el reglamento amplía la ley ni que el mismo entregue al intérprete la precisión de una definición residual. Por ello, dado que la ley cuida en señalar que se encontrará gravada cualquier actividad lucrativa secundaria o terciaria, el reglamento al definir esta última no puede hacerlo ampliando su contenido más allá del que le corresponde, máxime si la palabra empleada por el legislador tiene un contenido técnico y definición conocida. Por lo mismo, la expresión “*toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las prima-*

rias y secundaria” debe circunscribirse analógicamente a los ejemplos que el reglamento cuida en señalar (como el bodegaje, la docencia, las financieras, etc.) y no a otros. De lo contrario, la norma en cuestión sería inconstitucional e ilegal, por regular abiertamente una materia que solo puede delimitar el legislador y, además, por no cumplir el encargo simplemente regulatorio que le entrega la ley.

Dicho lo anterior, corresponde preguntarse entonces si la actividad rentística es propiamente una actividad que se ejerce y, de serlo, si la misma se encuentra gravada. Nuestra respuesta es que más allá de que toda actividad por definición supone algún grado de ejercicio, la propiamente rentística es consecuencia de una extensión del derecho de propiedad más que del ejercicio de una actividad específica. Cuando se habla de la obtención de rentas se trata de la facultad de goce propia del derecho de propiedad y del modo de adquirir del tipo accesión, más que de la consecuencia del ejercicio de actividades. En la misma línea estaría la percepción de ganancias de capital a consecuencia del ejercicio de la facultad de disposición. Aún más, nos parece en este sentido que la actividad rentística tiende en consecuencia a ser más asimilable a la actividad primaria –por regla general, no gravada– que a la actividad terciaria definida incluso ampliamente. Así las cosas, nuestra conclusión es que la actividad rentística, esto es, la que se centra en la percepción de los frutos civiles derivados de la tenencia de determinados bienes e incluso en la obtención de ciertas ganancias de capital, no es una actividad gravada por cuanto no se ejerce, propiamente, sino que se goza y, por su parte, no es asimilable a lo que se entiende residualmente por actividad terciaria.

Desde otra perspectiva, la jurisprudencia administrativa y judicial ha incorporado como un elemento del hecho gravado el que la actividad se ejerza en un local o lugar determinado. Detrás de este requisito se encuentra probablemente el origen mismo de este tributo y su vinculación territorial o local, siendo esta última la que explica la injerencia municipal en la materia. Por lo demás, solo este entendimiento es el compatible con la afectación del tributo en cuestión, conforme se encuentra contemplado en la Constitución, punto sobre el que volveremos más adelante. Ello, dado que la norma transitoria que le da subsistencia no sería suficiente para amparar las modificaciones que la ley de rentas municipales ha sufrido en el tiempo, de no ser por la identificación local de la actividad gravada.

Teniendo presente lo anterior –que incluso podría llevar a poner en dudas el carácter de impuesto del tributo analizado, asimilándolo al de contribución– volvemos sobre el hecho de que las sociedades de inversión no requieren de un local determinado y, si en los hechos lo tienen, no es consecuencia de una exigencia propia de su actividad sino que más bien de otras normas tributarias o necesidades prácticas.

Luego, las sociedades de inversión, en tanto solo desarrollen una actividad rentística, no afectan ni sobrecargan la funcionalidad de determinada zona del terreno comunal y, por ello, tampoco darían con el supuesto de hecho que justifica el establecimiento de este tributo.

En nuestra opinión, no atenta contra las conclusiones expuestas el hecho de que el legislador, sin pretender modificar el hecho gravado, haya señalado en el art. 24 de la ley de rentas municipales la municipalidad con la potestad de recibir el tributo en caso que una sociedad de inversiones, más allá de su denominación y pacto social, desarrolle efectivamente giros afectos al pago de patente municipal.

En conclusión, es solo el hecho de desarrollar una actividad específicamente afecta al tributo en un lugar físico determinado el que obliga al pago del mismo a las sociedades de inversión, con independencia de que tras su propia naturaleza jurídica exista un ánimo de lucro. Así las cosas, se trata más bien de un asunto de hecho, donde la de prueba y la repartición de su carga tiene un rol preponderante.

b) Sobre la prueba del hecho gravado

A este respecto debemos hacer notar que sentencias que se han pronunciado en uno u otro sentido han señalado que la existencia de una actividad gravada es un asunto de hecho que debe ser acreditado.

Luego, no es posible considerar que la mera existencia de una sociedad que, para cumplir con la normativa tributaria inicia actividades con algún giro, implique que se ha incurrido en un hecho gravado puesto que el mismo requiere, necesariamente, el desarrollo efectivo de la actividad.

Ante ello, se hace preciso analizar sobre quien recae el peso de la prueba, en un escenario en que la sociedad en cuestión no ha rea-

lizado un pago de patente y, por ello, se ha llevado el asunto a sede judicial. En este entorno, somos de la opinión –respaldada por la jurisprudencia– de que el peso de la prueba recae primeramente en la Municipalidad. Lo anterior, dado que la conformación legal del hecho gravado se refiere al desarrollo efectivo de una actividad y no a la mera existencia de un potencial contribuyente.

Desde otra perspectiva, la conclusión anterior se ve reforzada por el aserto de que la existencia de una obligación potencial que presupone, para su exigibilidad, que concurran ciertos hechos no es una situación que la ley haya amparado con una presunción, por lo que aplicando las normas generales a falta de normas especiales, concluimos que la carga de la prueba pesa sobre quien pretende la existencia de la obligación, esto es, el ente municipal. Así, por lo demás, ha resuelto la jurisprudencia.

Salvado el punto de la carga de la prueba, la siguiente cuestión que consideramos relevante tiene relación con los medios de prueba. A este respecto, creemos que los antecedentes sociales, tales como los estatutos, e incluso la constancia de presentaciones ante el Servicio de Impuestos Internos para el desarrollo de giros afectos al pago de patente son solo base de presunciones pero no una prueba que no pueda ser desvirtuada por el contribuyente, haciendo uso de la totalidad de los medios de prueba que franquea la ley. Lo anterior, por el hecho de que es el desarrollo efectivo de la actividad gravada la que gatilla el pago del impuesto y no la circunstancia, que emana primeramente de los estatutos sociales y luego del cumplimiento de las normas tributarias auxiliares, de encontrarse el sujeto potencialmente en condiciones de incurrir en ella. Nos parece, en consecuencia, acertada la forma de proceder que en ciertos casos han tenido las Cortes de Apelaciones, en cuanto a abrir un término probatorio en el entorno de un reclamo de ilegalidad, recibiendo incluso prueba de testigos.

Luego, aún si los estatutos sociales o el giro declarado ante el Servicio de Impuestos Internos al momento de iniciar actividades da cuenta de hechos gravados, es posible para el sujeto demostrar que no ha incurrido en el hecho afecto, por no existir desarrollo efectivo de la actividad. En este punto queremos recalcar que el desarrollo efectivo de la actividad no equivale al desarrollo exitoso de ella, es decir, a percibir ingresos efectivos, sino que a desplegar las conductas dirigidas a dicho efecto con completa independencia de los resulta-

dos. Por lo anterior, el no contar con ingresos registrados en la contabilidad del sujeto es un antecedente relevante, pero no definitivo.

Por su parte, el hecho gravado tiene una dimensión temporal y es el desarrollo efectivo de determinadas actividades en un período anual, quedando amparada dicha conducta por igual lapso de tiempo una vez pagada la patente. Luego, existe la posibilidad de que el contribuyente que no desarrolle giro gravado efectivo durante uno o más períodos y logre acreditar ello, no quede afecto al pago del impuesto de patente municipal. Esto, nuevamente, es un asunto de hecho que debe acreditarse, recayendo en tal caso la carga de la prueba en el contribuyente puesto que existen presunciones de que una actividad desarrollada pretéritamente se ha seguido desarrollando en el tiempo.

Finalmente, no consideramos ajustado a derecho el que determinadas formas sociales, como por ejemplo la sociedad anónima, sean consideradas por cierta jurisprudencia *per se* afectas al pago del impuesto de patente municipal. Ello, en primer lugar, por no ser la existencia de un ente ficticio el hecho gravado, sino que el desarrollo efectivo del giro considerado como gatillante por el legislador. En segundo lugar, por el hecho de que el carácter comercial de la persona jurídica no debe confundirse con la naturaleza de la actividad que la misma desarrolla, al menos, para efectos tributarios. En nuestra opinión, la existencia de una sociedad naturalmente considerada por el legislador como comercial, en el mejor de los casos puede ser la base de una presunción del desarrollo de igual tipo de actividad, pero no es un antecedente que no pueda ser desvirtuado por el contribuyente con prueba adicional en sentido contrario.

c) Relevancia del carácter de tributo de afectación de la denominada patente municipal.

En efecto, consabido es que la Constitución actualmente vigente, por razones de flexibilidad presupuestaria y de prudencia, establece como regla general la no afectación de los tributos, de manera que el producto de los mismos ingrese siempre a fondos generales de la Nación. La norma relevante del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República señala al respecto que “*Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino*”

determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;”. Sabido es también que la disposición sexta transitoria del texto constitucional mantiene la vigencia de los tributos llamados de afectación establecidos de manera previa a la entrada en vigencia de la Constitución. En este contexto, la primera conclusión es que el tributo denominado patente municipal es propiamente un tributo de afectación propio del fenómeno de la parafiscalidad, donde al menos una parte entra directamente al patrimonio de la municipalidad, ente con personalidad jurídica distinta a la del Estado por expresa disposición constitucional. Por ello, este tributo puede explicarse en base a dos alternativas específicas y excluyentes. La primera de ellas es la norma permanente del número 20 del artículo 19 de la Constitución, donde el requisito para que sea constitucional aceptable el tributo de afectación es la existencia de bienes o una actividad de clara identificación local, como podría ser atender público en un lugar determinado o la actividad en cada municipio cuantificada en base a la cantidad de personas que se desempeñan en cada lugar, ambas categorías para nada ajenas a la Ley de Rentas Municipales. La segunda de ellas es la disposición sexta transitoria, la que con independencia de que exista una actividad o bienes con clara identificación local, permite la supervivencia de tributos de afectación establecidos previamente. Ahora bien, sea cual sea la categoría jurídica que permite la validez constitucional del tributo en análisis, su esclarecimiento es sumamente relevante para la adecuada interpretación de la norma y las consecuencias que para las sociedades de inversión y su eventual tributación presenta. En efecto, si el tributo de afectación denominado patente municipal persiste en nuestro sistema gracias a la norma sexta transitoria, no escapará en consecuencia que ello solo es legítimo en sus términos originales, de manera que queda proscrito constitucionalmente al legislador entrar a ampliar un tributo con esta vigencia excepcional. Luego, para quienes sostienen que la inclusión el año 2005 en el texto de la Ley de Rentas Municipales de una forma de determinar el domicilio de las sociedades de inversión buscaba aplicarle el tributo correspondiente, incluso ampliando el hecho gravado, se

presentará la dificultad adicional de argumentar cómo ello pudo ser constitucionalmente legítimo. En efecto, una cosa es que se le dé supervivencia a una norma específica y otra cosa es que el legislador pueda ampliarla luego, aún contraviniendo el texto permanente de la Constitución. Ahora, si se estima que el tributo patente municipal no entra en contraposición con lo señalado en la disposición permanente del número 20 del artículo 19 de la Constitución, con mayor razón habrá que concluir que para la patente municipal lo relevante es la existencia de una actividad o bienes con una clara identificación local, situación que de modo alguna es aplicable a las sociedades de inversión en el sentido propio, donde no existe actividad ni el límite en cuanto al identificación local de los activos.

Positivamente, tenemos la certeza que la modificación del año 2005 no buscó ampliar el hecho gravado ni dar cuenta de que el mismo ya comprendía las sociedades de inversión sino que, simplemente, establecer la competencia tributaria relevante para aquellas sociedades que, no obstante constituirse como de inversión, desarrollan actividades que las hacen estar afectas al pago del tributo en análisis. No existe tras esta modificación legal –y no pudo existir ni entenderse que existió– propiamente un debate tendiente a modificar el hecho gravado, como ha querido entenderlo cierta jurisprudencia. Por lo mismo, si el entendimiento de que las sociedades de inversión se encuentran afectas al pago de patente municipal se fundamenta de manera exclusiva o concluyente en la modificación legal del año 2005, existe un claro problema de inaplicabilidad o derechamente inconstitucionalidad de la norma. Luego, esto obliga a dejar de lado este argumento a quienes buscan hacer aplicable el impuesto patente municipal a las sociedades de inversión a partir de él y a buscar propiamente en la definición del hecho gravado sus argumentos.

d) La reforma del art. 24 contenida en la ley 20.033

Mediante el mensaje presidencial número 232-345 de 2002, se dio inicio al primer trámite constitucional tendiente a la reforma de una serie de cuerpos legales con incidencia en la administración y finanzas de las municipalidades.

Dentro de los artículos que se proponía modificar en el proyecto original, no se encontraba el art. 24 de la Ley de Rentas Municipa-

les, en lo relativo al lugar de pago de la patente municipal por parte de las sociedades de inversión.

No obstante no haber sido considerada la materia en el mensaje original, vale la pena recordar el sentido del proyecto en cuestión. Al respecto, indicaba “...*las modificaciones a la ley de rentas municipales que esta iniciativa propone tienen por objeto mejorar la gestión de los gobiernos locales. En este sentido, se establecen normas sobre... y por otra parte se perfeccionan las normas sobre información de cambio de domicilio de los contribuyentes, para efectos de la determinación del municipio al que corresponde recibir el pago de la patente comercial respectiva*”.

Luego, asumiendo que el espíritu inicial del mensaje se mantuvo durante su tramitación y marcó el contenido de las indicaciones, como la que originó el aspecto de la norma que analizamos, no hay duda alguna de que no se quiso –ni pudo, como sostuvimos– modificar el hecho gravado para entrar a comprender casos originalmente fuera del alcance de la norma. Solo se buscó perfeccionar información sobre el domicilio, a efectos de determinar la municipalidad a cargo de su percepción.

Como manifestamos, la norma en análisis se incorporó vía indicación. En la historia fidedigna de la misma –elemento auxiliar no definitorio en materia de interpretación de un caso de tenor literal claro– se explicitan las exposiciones realizadas por los representantes del ejecutivo en el contexto del debate parlamentario en comisiones. Dentro de las expresiones más relevantes al respecto se encuentra aquella de que “*finalmente, se establece un mecanismo que permitirá fiscalizar el pago de la patente a que están sujetas las sociedades de inversión y profesionales*”. Por su parte, señala “*en cuanto al pago de la patente municipal por parte de las sociedades de inversión y profesionales, dijo que hoy esa obligación no se cumple en la mayoría de los casos. La idea es que en adelante los potenciales contribuyentes paguen al menos el valor mínimo de la patente, que alcanza a 1 UTM. Para fiscalizar el pago del tributo se incorporará el domicilio de quienes corresponda en el registro, lo que permitirá llevar un catastro de las patentes pagadas. Así se lograría superar el inconveniente actual, en que cuando no existe una oficina instalada resulta prácticamente imposible recibir el ingreso de una patente...Al margen de precisar que la disposición en comento se limita a perfeccionar el sistema de cobranza de la patente, sin constituir un nuevo impuesto, el representante del ejecutivo*

expresó que hoy día existen aproximadamente ciento cincuenta mil sociedades de inversiones y de profesionales, gran parte de las cuales no tiene domicilio comercial, lo que dificulta o hace imposible el cobro en cuestión. Dada la considerable evasión tributaria en la materia, por este concepto se espera recaudar unos \$4.500 millones”.

De la cita anterior, podemos desprender claramente que no estuvo presente en el mensaje del ejecutivo ni en la indicación la idea de ampliar el tributo y hacerlo aplicable a las sociedades de inversión. Solo se buscó lograr que las mismas procedieran al pago del impuesto que, en opinión del ejecutivo, las afectaría en ciertos casos. No existe, en consecuencia, la nueva norma sobre el hecho gravado que alguna jurisprudencia ha pretendido ver en esta materia. Sí existe una norma de fiscalización y administración del tributo, donde en todo caso se partiría de la base de que las sociedades de inversión sí tributan. Lo que no analiza el mensaje ni la indicación citadas es si todas las sociedades de inversión están afectas o, por el contrario, solo las que desarrollen determinadas actividades y por el hecho de estar estas últimas gravadas. En relación a este punto, en nuestra opinión, este elemento auxiliar y secundario de interpretación consistente en la historia fidedigna no aporta elementos de juicio, por lo que se debe administrar con prudencia.

La idea de que las sociedades de inversión que desarrollan actividades afectas al tributo estarán gravadas por el mismo, no es ajena a nuestras conclusiones, desde que el centro del hecho gravado sería el ejercicio de determinada actividad, con independencia de la naturaleza jurídica del contribuyente. Lo que sí, la reforma legal en cuestión permite poner en duda la relevancia de que la actividad se desarrolle en un determinado lugar, como elemento del hecho gravado. En efecto, al parecer, en el caso de las sociedades de inversión afectas al pago de patente, la exigencia del local determinado no sería tal y se neutralizaría en la referencia formal al domicilio registrado en el Servicio de Impuestos Internos.

En conclusión, es un hecho que la reforma en cuestión, ni por su texto ni por su historia, pretendió ampliar el hecho gravado. Adicionalmente, hemos sostenido que la reforma tampoco pudo hacerlo, producto de la regulación constitucional de los tributos de afectación. Luego, para concluir si las sociedades de inversión se encuentran o no afectas al pago del tributo de patente, se debe acudir a los demás elementos de interpretación y aislar el efecto de la

modificación de la ley 20.033, aunque detrás de la mente de los representantes del ejecutivo haya estado presente la idea de que las sociedades de inversión se encontraban afectas. Demás está decir que la intención del ejecutivo no debería alterar en materia tributaria el sentido normativo ni pesar en los Tribunales más de lo que han pesado los dictámenes de la Contraloría General de la República. Por lo anterior, mantenemos la conclusión en cuanto a que las sociedades de inversión podrán o no estar afectas según las actividades que realicen, con independencia de la existencia de un domicilio propiamente comercial, siendo esto un tema de hecho y prueba.

e) Otros aspectos de interés

En este punto, queremos detenernos en otros aspectos variopintos relativos a la materia que han sido tratados en las sentencias y dictámenes que se analizan.

En primer lugar, se ha sostenido que la pretensión de gravar a las sociedades de inversión constituye una discriminación, puesto que si las mismas actividades son desarrolladas por personas naturales, ellas no estarían afectas. Luego, gravar determinada actividad en base a la naturaleza del contribuyente implica una discriminación arbitraria. Al respecto, conocido es que constitucionalmente lo que se encuentra vedado al legislador no es la discriminación sino que la arbitrariedad. Luego, la primera pregunta tiene relación con el hecho de que si esta posición sobre el tenor de la ley de patentes municipales encubre o no una discriminación arbitraria. Al respecto, somos de la opinión de que no necesariamente, puesto que dado el sistema tributario chileno, existen una serie de normas que dan cuenta de diferentes tributaciones aplicables según el tipo de organización jurídica del contribuyente. Por no ser el objeto de este análisis el legal sino que más bien el forense, no nos detendremos mayormente, pero las diferencias a este respecto son sustantivas y van desde la tasa y temporalidad de la tributación hasta la posibilidad de que, llevando contabilidad, se descuenta como gasto el pago del tributo municipal. Lo que sí queremos dejar en claro es que si bien somos de la opinión de que el legislador podría gravar determinada forma de organización jurídica, no es esa la opción que ha ejercido y que se encuentra plasmada en la Ley de Rentas Municipales. Luego, en la actualidad, no es posible concluir que la mera existencia de una sociedad que desarrolle actividades de inver-

sión análogas a las de cualquier ahorrante persona natural han sido gravadas.

En segundo lugar, hemos detectado lo que consideramos no son más que confusiones. Así, existen importantes diferencias entre hechos gravados y exentos. Los primeros incluyen a los segundos pero, en este último caso, existe una norma legal especial y expresa que excluye la consecuente aplicación de un tributo. Luego, las sentencias que señalan que las sociedades de inversión se encuentran exentas del pago de patente o han descubierto una norma que las grava y luego otra ley que las exime, o incurren en una impropiedad. No existe exención sin dos normas legales expresas, la que grava la conducta y luego, la que la exime. En nuestra opinión, las sociedades de inversión que no desarrollan efectivamente giros afectos no son entidades exentas del tributo sino que simplemente no gravadas por el mismo, no existiendo a su respecto siquiera obligaciones tributarias accesorias en materia municipal.

En tercer lugar, queremos detenernos brevemente en los alcances de la exención del pago de patente que contempla el art. 27 de la ley del ramo, la que ha sido utilizada en algunos casos por la jurisprudencia para fundar la aplicación del tributo a la mera existencia de una persona jurídica con fines de lucro. En base a un razonamiento que estimamos errado, se ha concluido que es la exención citada la que define, por descarte u oposición, el campo amplio del hecho gravado que abarca cualquier persona jurídica con fines de lucro y a determinadas personas jurídicas sin dicha finalidad. Lo anterior no tiene sustento legal, en nuestro parecer, puesto que la definición normativa del hecho gravado no es un tributo de tipo personal sino real, con centro en el desarrollo efectivo de una actividad. Luego, la exención en análisis da cuenta de que una persona natural o jurídica –de cualquier naturaleza– que desarrollo una actividad afecta, estando o no habilitada estatutaria o tributariamente para ejercerla, quedará afecta. En sentido contrario, la exención parte de la base de esta conclusión y, pese a ello, la ley no aplica el tributo puesto que la actividad gravada en cuestión se dirige como medio a determinadas actividades finales benéficas. Es esta la *ratio legis* de la exención analizada. En otros términos, somos de la opinión que una persona sin fines de lucro puede quedar gravada con patente municipal si desarrolla efectivamente una actividad afecta pero si su actividad final o central es de aquellas indicadas por el legislador en el art. 27, estará

exenta. Luego, se cumple la regla tributaria de que por efecto de la ley, toda actividad exenta se debe encontrar primeramente gravada.

Un cuarto punto que consideramos relevante al menos esbozar, es el relativo a los efectos constitucionales que tendría la conclusión de que la mera tenencia de un patrimonio en manos de una sociedad o persona jurídica sería constitutivo de un hecho gravado. En tal caso, se podría argumentar que se entra de lleno en el mundo de los tributos patrimoniales y sus cuestionamientos. Los mismos van desde quienes, basados en el tenor de la primera parte del número 20 del artículo 19 de la Constitución, sostienen que los tributos solo pueden afectar, directa o indirectamente, las rentas hasta quienes indican que, un tributo al patrimonio es regresivo y, en tal calidad, esencialmente injusto. No profundizaremos en este punto pero dejamos pasado el aviso de que, insistiendo los municipios en la tesis de que el tributo grava prácticamente la existencia de un patrimonio en manos de una persona jurídica con fines de lucro, se abre el flanco relativo a la constitucionalidad de una norma así entendida. En nuestra opinión, el denominado capital propio tributario no es un hecho gravado sino que la cuantificación del mismo en ciertos casos o base imponible.

Finalmente, no deja de sorprendernos cómo las municipalidades han obviado el efecto vinculante, derivado no solo de la ley que se interpreta sino que de la propia Constitución, de los dictámenes emanados de la Contraloría General de la República. Más allá de que los dictámenes de la Contraloría no obligan a los Tribunales de Justicia, cuando estos han conocido de las causas se ha soslayado el hecho de que las Municipalidades, que sí debiesen respetarlos, no lo han hecho. Esto debería tener consecuencias jurídicas.

VI. CONCLUSIONES

En términos generales, atendida la importancia y complejidad de la materia, así como la cantidad de casos que se han presentado, no podemos dejar de opinar, modestamente, que la profundidad y precisión de las sentencias no ha estado a la altura necesaria. Aún más, en ciertos casos, nos parece que han sido consideraciones extrajurídicas las que han entrado a tallar. En efecto, si bien un sistema continental de derecho escrito admite algún espacio –no reconocido– para la discrecionalidad del juez y su función moralizante, nos

parece que la misma desaparece completamente si la materia queda bajo reserva de ley absoluta, como es la tributaria.

Dado la evidente discrepancia entre los criterios de los tribunales, la Contraloría General de la República y las municipalidades, somos de la opinión de que es el legislador –luego de un debate amplio y transparente– el llamado a solucionar el asunto, pues así lo ha dispuesto la Constitución en materia tributaria.