

SITUACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES, EN RELACION A LA CONTRIBUCIÓN DE PATENTE MUNICIPAL, QUE ESTABLECE EL ART. 23 DE LA LEY DE RENTAS MUNICIPALES

José Fernández Richard

Abogado Integrante de la Corte Suprema

Profesor de Derecho Municipal

Ex Abogado Jefe Municipalidad de Santiago

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

La Ley de Rentas Municipales se encuentra contenida en el Decreto Ley 3.063 del año 1979, que ha sido objeto de numerosas modificaciones y cuyo texto refundido y sistematizado fue fijado por el Decreto 2.385 de 30 de mayo de 1996, publicado en el Diario Oficial N° 35.620 de fecha 20 de noviembre de 1996.

En la referida ley se señalan las fuentes de los ingresos municipales, que son:

- a) Producto de los bienes municipales;
- b) Producto de los establecimientos y explotaciones municipales;
- c) Impuestos municipales;
- d) La participación en el impuesto territorial y en el Fondo Común Municipal;
- e) Los recursos por concesiones, permisos o pagos de servicios y
- f) Las rentas varias.

En lo que a este estudio interesa, conviene destacar que en el título IV del cuerpo legal de que se trata, expresamente se consideran entre los "Impuestos Municipales" tanto el permiso de circulación de vehículos (arts. 12 al 22), como las patentes municipales (arts. 23 al 34).

Es así que es indiscutible que la naturaleza jurídica de la denominada "contribución de patente municipal" no es otra que la de un impuesto, que corresponde catalogarlo como impuesto directo, ya que afecta a determinados contribuyentes, debe pagarse previa declaración y por último recae sobre elementos patrimoniales¹⁻².

Las consideraciones anteriores en cuanto a que la contribución de patente municipal constituye el pago de un impuesto, son muy importantes, ya que ellas determinan que a las patentes municipales, les sean aplicables las normas constitucionales en materia impositiva, que la Constitución Política consagra entre otras disposiciones en el art. 19 N° 20 y en el principio de la legalidad o reserva legal que esa misma norma de la Carta Fundamental establece³.

De lo dicho fluye también, que creándose entre el Municipio y el Contribuyente, sujeto activo y pasivo respectivamente, una obligación tributaria, consistente en el pago del tributo o impuesto denominado "contribución de patente municipal", es indispensable examinar el hecho gravado, para poder así determinar si las situaciones fácticas que el municipio sostiene que deben ser gravadas, se encuentran o no encuadradas dentro del "hecho impositivo" descrito por la ley de rentas municipales. De tal análisis se llegará a la conclusión correcta en orden a la procedencia o improcedencia de cobro en cuestión.

II. EL HECHO GRAVADO EN EL ARTICULO 23 DE LA LEY DE RENTAS MUNICIPALES

El hecho gravado, en relación a las patentes municipales, se encuentra descrito en el precepto contenido en el art. 23 del Decreto Ley sobre Rentas Municipales, que textualmente preceptúa lo siguiente: "el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio,

¹ Rentas Municipales Jorge Herrera Ramírez. Editorial Jurídica de Chile. 1998.

² Derecho Municipal Chileno. José Fernández Richard. Editorial Jurídica de Chile. Año 2003.

³ Las Garantías Constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980. Edit. Jurídica 1981. Juan Eduardo Figueroa Valdés.

arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeto a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley", agregándose: "asimismo, quedarán gravadas con esta tributación municipal las actividades primarias o extractivas en los casos de explotación en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de madera, labores de separación de escorias, molindas 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".

En relación a lo anterior el artículo 24 del Decreto Ley 3063, dispone 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 números de giros o rubros distintos que comprenda.

Por último diremos que con respecto a esta materia el Supremo Gobierno dictó el D.S. 484 de 1980, para la aplicación de los artículos 23 y 24 del Decreto Ley N° 3063, a fin de determinar por la vía reglamentaria las actividades lucrativas regidas por las normas legales citadas.

III. CONTROVERSIA SUSCITADA ACERCA DE SI LAS SOCIEDADES CIVIL CUYO ÚNICO OBJETO ES LA INVERSIÓN, ESTÁN O NO AFECTAS A CONTRIBUCIÓN DE PATENTE MUNICIPAL

Primeramente debemos hacer notar que este problema teórico desde un punto de vista jurídico, tiene en realidad grandes efectos prácticos para el eventual contribuyente.

En efecto, el monto de la patente municipal no es en absoluto *desdeñable* ya que el valor de ella por doce meses, es de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, lo que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a cuatro mil unidades tributarias

mensuales. Demás está decir que todos los municipios han optado por aplicar el porcentaje más elevado, que es del cinco por mil del capital propio. A su vez este capital propio que sirve de base al impuesto en comento es aquel que en forma inicial declara el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el Balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, para cuyo efecto deberá entregar en la municipalidad respectiva una declaración de su capital propio con copia del Balance del año anterior presentado en el Servicio de Impuestos Internos⁴.

Ahora bien, se han suscitado numerosas controversias entre los municipios y los particulares con ocasión de la aplicación de los preceptos contenidos en los artículos 23 y 24 del Decreto Ley 3063 y en Reglamento fijado en el Decreto Supremo 484 del año 1980.

Las controversias más usuales se refieren a si las sociedades civiles, especialmente las de inversión deben o no pagar contribución de patente municipal, la que por lo común es elevada ya que estas sociedades normalmente poseen importantes capitales propios, sobre los cuales debe calcularse el cinco por mil, y todo ello con absoluta prescindencia de que la sociedad haya o no tenido utilidad y la haya o no distribuido a sus socios.

Por lo general el criterio de los municipios ha sido bastante amplio al interpretar las normas mencionadas y basándose en el art. 24 del Decreto Ley 3063 que se refiere solamente a "la actividad que se ejerce" y además, en la circunstancia que el art. 27 del citado cuerpo legal sólo exime a las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, artísticas, deportivas etc., han llegado a concluir que este tipo de sociedades deben pagar patente, así basándose además a las normas del D.S. 484 del año 1980, de carácter reglamentario, que en ciertos aspectos ha ido más allá de la ley.

Por su parte los particulares afectados han sostenido que al no realizar una actividad lucrativa secundaria o terciaria o de aquellas primarias expresamente gravadas, no tienen por qué pagar patente municipal, ni menos efectuar la declaración del capital propio y acompañamiento del balance a que se refiere el art. 24 de la Ley de Rentas Municipales.

⁴ Art. 24 Decreto Ley 3063 sobre Ley de Rentas Municipales.

A lo anterior se añade a que a veces el Municipio le exige al contribuyente de una actividad primaria, que acredite que no se encuentra comprendido en los casos de excepción a que se refiere el artículo 23 inciso 2º del D.L. 3063.

Sobre esta materia a nuestro juicio no cabe discusión, en el caso de las sociedades de inversión, que se encuentran constituidas bajo el régimen de sociedades anónimas, ya que el propio artículo 1º inciso 2º de la Ley 18.046, expresa que: "La sociedad anónima es siempre mercantil, aunque se forma para realización de negocios de carácter civil".

Al tener estas sociedades el carácter de mercantiles, obviamente no puede sostenerse que realicen una actividad primaria, y por ende deberán quedar afectas al pago de contribución de patente municipal, atento a lo dispuesto en el artículo 1º inciso 2º de la Ley 18.046 ya referida.

Igual cosa ocurre con aquellas sociedades de responsabilidad limitada o colectivas, cuando expresamente sus socios en el pacto social declaran que su objeto es comercial, ya que en tal caso se trata de actividades lucrativas, que no constituyen actividades primarias y quedan comprendidas en el hecho gravado descrito en el art. 23 del D.L. 3063.

Distinto es a nuestro juicio el caso de las sociedades exclusivamente civiles, aunque tengan por objeto la inversión, especialmente si no obtienen lucro colocando productos en el mercado, y máxime cuando en los propios estatutos de pacto social, se estipula que queda prohibido realizar actividades comerciales.

Nuestra opinión al respecto se funda en los siguientes argumentos:

- 1º La contribución de patente municipal constituye el pago de un impuesto directo, que expresamente está incluido como tal en el título IV el Decreto Ley N° 3063, relativo a los "impuestos municipales".
- 2º Por tratarse en consecuencia de un tributo, le son aplicables las normas constitucionales en materia tributaria, especialmente el principio de legalidad o reserva legal.
- 3º Que en consecuencia, para determinar si una persona natural o jurídica es sujeto pasivo de la obligación tributaria del pago de contribución de patente municipal, es indispensable determinar

si esa actividad está comprendida dentro del hecho gravado, que establece la ley.

- 4° Tratándose de una sociedad civil -aunque sea de inversiones- cuando ese carácter lo define su propio pacto social, no puede sostenerse que se trate de una actividad secundaria o terciaria, ni tampoco una actividad primaria que por excepción se grava en el artículo 23 inciso 2° del D.L. 3063.
- 5° En tal caso el supuesto contribuyente no necesita invocar estar comprendido en las exenciones que establece el artículo 22 del mencionado cuerpo legal, desde el momento que su actividad no está incluida en el hecho gravado contemplado en el art. 23 inciso 1° del D.L. 3063.
- 6° Tampoco puede entenderse que por aplicación de una norma de Decreto Reglamentario contenido en el D.S. 484 del año 1980, que se refiere en forma imprecisa a las actividades afectas, puedan quedar gravadas las sociedades meramente civiles de inversión, ya que jamás un reglamento puede ir más allá de la ley, y el artículo 23 inciso 1° del D.L. 3063 es claro en orden a que las actividades primarias no están gravadas con contribución de patente municipal, salvo los excepcionalísimos casos señalados en el inciso 2° de la mencionada norma.
- 7° Que si en la especie de una sociedad de inversiones de carácter civil, o una persona natural que aparentemente desarrolla una actividad primaria, no se ajusta a ello en su quehacer, corresponderá al municipio acreditar que dicha persona se ha apartado de su objetivo y que ejerce actividades primarias expresamente gravadas o secundarias o terciarias que deban pagar patente, y todo ello de acuerdo a los principios del onus probandis que señala el artículo 1698 del Código Civil.

Las controversias aludidas han llegado incluso a los altos Tribunales de Justicia, a los cuales se puede recurrir por la vía del recurso de protección⁵, o por la vía del reclamo de ilegalidad que franquea el artículo 140 de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades⁶.

⁵ El recurso de protección en materia tributaria Rodrigo Ugalde Prieto. Jorge Varela del Solar. Editorial Jurídica Cono sur Ltda., año 1993.

⁶ Ley 18.695, cuyo texto refundido, coordinado sistematizado y actualizado se publicó en el Diario Oficial de 3 de Mayo del 2002 a través del DFL 1-19-704 Ministerio del Interior.

Por último diremos que la Excm. Corte Suprema, por la vía del recurso de casación de fondo, deducido en contra de una sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Santiago, en un reclamo de ilegalidad deducido por "Inversiones Aبرانquil Ltda." en contra de la I. Municipalidad de Lo Barnechea, se pronunció en el mismo sentido de lo que se ha estado sosteniendo en este estudio, acogiendo así el recurso de casación de fondo interpuesto por la referida sociedad civil de inversiones, declarando en su sentencia de reemplazo que la reclamante se encontraba exenta del pago de patente municipal, por las actividades que realice, en cuanto ellas se enmarquen en el objetivo social previsto en su escritura social, ya que ellas no configuraban un hecho gravado por la Ley de Rentas Municipales⁷.

Esperamos con este estudio contribuir en alguna medida al esclarecimiento de este tema, que reviste un especial interés.

⁷ Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 27 de julio del año 2004, pronunciada en la causa rol 27275 - 2003 (Tercera Sala Corte Suprema) en los autos "Inversiones Aبرانquil Ltda. contra I. Municipalidad de Lo Barnechea".