

**N° 27.677 Fecha: 25-V-2010**

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

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

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

Sobre el particular, es menester tener presente que el aludido dictamen N° 54.106, de 2006, ratificado por el dictamen N° 60.459, de 2008, señaló que acorde a la definición de actividad terciaria contenida en el artículo 2°, letra c), del decreto N° 484, de 1980 del Ministerio de Hacienda -Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV de la Ley de Rentas Municipales-, como de lo concluido en la jurisprudencia administrativa contenida, entre otros, en los dictámenes N°s. 28.667, de 1997 y 12.607, de 2006, la actividad realizada por las sociedades de inversión constituye una actividad lucrativa terciaria, por lo cual se encuentra afecta a la contribución de patente municipal, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales -cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el decreto N° 2.385, de 1996, del Ministerio del Interior-.

Además, se manifestó que confirma el criterio expuesto la modificación introducida por el artículo 4°, N° 6), de la ley N° 20.033, al inciso primero del artículo 24 del decreto ley N° 3.063, de 1979, en cuanto expresa que tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora bien, sobre la materia es menester señalar, en primer término, que de acuerdo con lo establecido en los artículos 19, N° 20, 63, N° 14, y 65, inciso cuarto, N° 1, de la Constitución Política, la imposición, supresión, reducción o condonación de tributos de cualquier clase o naturaleza es materia de ley, de la iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Por su parte, el referido artículo 23 del decreto ley N° 3.063, dispone que el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de ese cuerpo legal.

El inciso segundo de dicho precepto agrega que quedarán gravadas con esta tributación municipal, las actividades primarias o extractivas en los casos de explotaciones en que medie algún proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de maderas, labores de separación de escorias, moliendas o concentración de minerales, y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los

productores, en locales, puestos, kioscos o en cualquiera otra forma que permita su expendio también directamente al público o a cualquier comprador en general, no obstante que se realice en el mismo predio, paraje o lugar de donde se extraen, y aunque no constituyan actos de comercio los que se ejecuten para efectuar ese expendio directo.

El artículo 24 del citado decreto ley N° 3.063, de 1979, establece que la patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda. Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando éstas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos, dicho Servicio aportará esta información a las municipalidades, por medios electrónicos, durante el mes de mayo de cada año.

Por su parte, el citado artículo 2°, letra c), del decreto N° 484, de 1980, del Ministerio del Interior, prescribe que se entenderá por actividades terciarias aquellas que consisten en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia, etc.

Luego, y en orden a establecer si la actividad de las sociedades de inversión pasiva queda gravada con patente municipal, es necesario indicar que el citado artículo 23 del decreto ley N° 3.063, de 1979, no grava toda actividad lucrativa, sino que sólo a aquellas de carácter secundario, terciario y las de naturaleza primaria que en dicho cuerpo normativo se detallan.

Enseguida, con relación a las expresiones primaria, secundaria y terciaria que emplea el anotado precepto, es necesario indicar que ellas aluden a una clasificación de las actividades económicas que atiende a las fases de extracción, elaboración y producción de bienes y la prestación de servicios para satisfacer necesidades de carácter económico, idea que se colige tanto de la asimilación de las actividades primarias con las extractivas que contempla el inciso segundo del citado artículo 23, como del significado que les asigna la ciencia económica a los referidos vocablos técnicos.

Así pues, y de acuerdo al principio de reserva legal en materia tributaria, corresponde interpretar con carácter estricto los elementos que configuran la relación jurídica en análisis – sujeto, hecho gravado, tasa, base imponible–, sin que el desarrollo reglamentario de tales elementos pueda extender el hecho gravado que ha configurado rigurosamente el legislador, de forma tal que la definición de actividad terciaria que establece el citado artículo 2°, letra c), del decreto N° 484, de 1980, debe interpretarse en términos que comprende únicamente el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo.

Además, con relación a las sociedades de inversión pasiva, es necesario puntualizar que el mencionado decreto ley N° 3.063, de 1979, no grava a determinadas formas de organización empresarial –sociedades, comunidades, personas naturales– ni atiende a su objeto social, sino que grava el ejercicio efectivo de ciertas actividades establecidas en su artículo 23, sin que se haya distinguido entre sociedades o giros civiles y comerciales.

En cuanto a la mención que el citado artículo 24, inciso primero, hace a las sociedades de inversiones, es menester señalar que dicha alusión no puede entenderse en términos que el legislador haya constituido a dichas personas jurídicas por su sola naturaleza, como sujetos del anotado tributo municipal, con prescindencia del ejercicio efectivo de actividades gravadas, precepto que las alude exclusivamente para fines de fijar su domicilio, sin que se advierta en la historia de legislativa de dicho precepto, elementos en sentido contrario al expuesto.

En consecuencia, la inversión pasiva, que, en general, consiste en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos, sea cual fuere la forma jurídica que adquiera el inversionista, por no involucrar la producción de bienes, ni la prestación de servicios, no constituye una

actividad que configure el hecho gravado contemplado en el artículo 23 del mencionado decreto ley N° 3.063, de 1979.

En cambio, las sociedades que presten algún tipo de servicios, incluidos los financieros, por constituir dicho quehacer una actividad terciaria, quedan gravadas con patente municipal, con independencia de su denominación u objeto social o de la circunstancia que además realicen actividades no gravadas.

Por consiguiente, en los términos expuestos, reconsideréense los dictámenes N°s. 12.607 y 54.106, ambos de 2006; 60.459, de 2008; 37.529 y 37.957, ambos de 2009.

Sonia Doren Lois  
Contralor General de la República  
Subrogante