

Sociedades de inversión y patente municipal: legalidad tributaria e interpretación

Investment companies and local taxes: statutory interpretation and tax legality

Comentario a la sentencia "*Municipalidad de Lo Barnechea con Inversiones Los Peumos Limitada*", Rol 14927-2018, 25 Septiembre 2019, Casación en el Fondo, Corte Suprema, Primera Sala (Civil)

Rodrigo Céspedes* y Jaime García**

Este trabajo comenta una sentencia de la Corte Suprema sobre el cobro de patente municipal a las sociedades de inversiones. Esta sentencia es novedosa hace excepción a la tendencia jurisprudencial marcada por el mismo Tribunal. Además, abunda en un corolario del principio de legalidad tributaria: la interpretación restrictiva, uno de los elementos más importantes del control del poder público y la garantía de los derechos individuales.

This work comments on a judgment of the Supreme Court on investment companies and a specific kind of local tax. This judgment departs from the trend set by the same Court. In addition, the case is decided on the ground on a corollary of the principle of tax legality: the restrictive interpretation, one of the most important elements to control public powers and to guarantee individual rights.

RESUMEN / ABSTRACT

Introducción: generalidades sobre las rentas municipales

La sentencia comentada resulta ser relevante en cuanto al financiamiento municipal y la ingeniería societaria. Este fallo Supremo contradice la doctrina, bastante asentada, creada por el Máximo Tribunal a lo largo de años y se alinea, en términos generales, con la jurisprudencia dicta-

* Research fellow, Max Planck Institute for Social Anthropology (Halle), Department of Law & Anthropology, Alemania, Correo postal: Advokatenweg 36, 06114 Halle (Saale), Alemania. Correo electrónico: cespedes@eth.mpg.de.

** Abogado, profesor de Derecho Tributario en Universidad Andrés Bello, Universidad del Desarrollo y Universidad de Chile, Santiago de Chile. Correo postal: Cerro Juncal Poniente 6235, Peñalolén, Santiago, Chile. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl.

Recibido el 2 de octubre de 2020 y aceptado el 9 de diciembre de 2020.

da por la Contraloría General de la República. Explicaremos algunos aspectos importantes en materia de ingresos municipales y patentes municipales destacando la jurisprudencia más relevante, para luego concentrarnos en este atípico fallo y comentar sus aspectos más interesantes.

Los Artículos 5 a 11 de la Ley de Rentas Municipales (Decreto Ley N° 3.063 de 1979) establecen cuáles son los ingresos o renta municipales, entre otros: las rentas de los establecimientos y explotaciones municipales que producen las empresas y los servicios públicos municipales; el cobro por servicio municipal de extracción de basura o residuos domiciliarios; etc. En los Artículos 12 al 34 de la citada norma, encontramos los diversos “Impuestos Municipales”, dentro de los cuales está el cobro por patentes municipales. En efecto, el Artículo 23 establece el gravamen por patente municipal.

Ahora bien, resulta importante definir la naturaleza jurídica de los cobros que se realizan a la luz de la Ley de Rentas Municipales. En esta materia, con fecha 8 de octubre de 2008, el Tribunal Constitucional en los autos Rol 1034 (2008)¹, decide en una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentada por un contribuyente (una empresa suministradora de agua potable), fundada en que la norma impugnada vulnera la Constitución al facultar expresamente a las municipalidades para establecer tributos, como lo son los derechos municipales, y que “al otorgarse esta facultad a cada municipalidad, se está permitiendo que cada una de ellas fije libremente tales derechos, violándose así el principio de igualdad en materia tributaria”. En estos autos, el Tribunal Constitucional decide que las tasas y los derechos (en este caso, se trataba de derechos por ocupación de vías públicas) no constituyen tributos por lo que no les resulta aplicable su estatuto constitucional (considerando 13° y 14°). No obstante ello, considera “incuestionable que la autoridad municipal, al determinar tales derechos, debe observar criterios de proporcionalidad y ecuanimidad, pues no debe olvidarse que su justificación teórica no es otra que la de recuperar parte o todo el costo que a la autoridad le irroge la prestación del servicio correspondiente”, pero que ese asunto no es “una cuestión cuya ponderación corresponda efectuar en esta sede de jurisdicción constitucional, toda vez que para ello nuestro ordenamiento franquea otras vías apropiadas de reclamación”, tales como el recurso de protección, el reclamo de ilegalidad municipal, o la acción de resarcimiento por daños derivados de la responsabilidad del Estado.

De otro lado, el hecho gravado con patente municipal es el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación².

¹ MASBERNAT MUÑOZ 2012, página.5.

² El Artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, señala que: “El ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquiera otra actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su naturaleza o denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal, con arreglo a las disposiciones de la presente ley. Asimismo, quedarán gravadas con esta tributación municipal las actividades primarias o extractivas en los casos de explotación en que medie algún

El problema, materia del presente artículo, se verificaba en cuanto a determinar si este hecho gravado se le aplicaba a las sociedades de inversiones pasivas, mismas que no ejercen profesión, oficio, industria, comercio, arte o actividades lucrativas secundarias o terciarias, como lo señala la ley. La Contraloría General de la República en el Dictamen N° 27.677 (2010), establece que inversión pasiva consiste en la adquisición de toda clase de bienes con fines rentísticos. De esta forma, la referida Institución Contralora establece como ejemplo de una inversión pasiva, la percepción de rentas de arrendamiento de inmuebles. Nos referiremos a este pronunciamiento contralor en los párrafos siguientes.

Sobre el asunto, se presentó una discusión interpretativa entre la Excma. Corte Suprema y el Tribunal Constitucional en cuanto a si las sociedades de inversión pasiva, se encontraban o no afectas al pago de patente municipal. La Corte Suprema, en una gran mayoría de fallos³, sostiene que las sociedades de inversión pasivas sí se encuentran afectas al pago de patente municipal, en síntesis, sus argumentos son los siguientes:

1. Si el objeto social autoriza el desarrollo de alguna actividad comercial, por tratarse de un acto de comercio, quedaría afecta al pago de patente;

2. Si se está en presencia de una sociedad anónima, esta siempre quedaría afecta al pago de patente comercial, ello en atención a lo dispuesto en el Artículo 1 de la Ley de Sociedades Anónimas, toda vez que esta norma establece que este tipo de sociedades son siempre de carácter mercantil. De esta forma, encuadrarían dentro del concepto de actividades terciarias.

3. Si se interpreta a contrario sensu el Artículo 27 de la Ley de Rentas Municipales, se llegaría a la conclusión que las sociedades de inversión pasivas, se encuentran afectas al pago del impuesto. Esta disposición señala que solo estarán exentas del pago de la contribución de patente municipal las

proceso de elaboración de productos, aunque se trate de los exclusivamente provenientes del respectivo fundo rústico, tales como aserraderos de madera, labores de separación de escorias, moliendas o concentración de minerales, y cuando los productos que se obtengan de esta clase de actividades primarias, se vendan directamente por los productores, en locales, puestos, kioskos 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”.

³ LETONJA CEPEDA 2012, 121. El autor cita varias sentencias que han resuelto que las sociedades de inversión sí quedan afectas a patente municipal por el desarrollo de la inversión pasiva (pero también algunos fallos que resolvieron en contrario). Probablemente el fallo más claro de la Corte Suprema es el correspondiente al Rol 5.984-2012, que deja sin efecto algunos Dictámenes de Contraloría por contravenir los Artículos 23-24 del DL N° 3.063. El Máximo Tribunal señala que, para determinar si una sociedad es sujeto pasivo del pago de patente municipal, es indispensable precisar si la actividad que esta realiza está comprendida dentro del hecho gravado definido en la ley en atención al objeto social de la sociedad que se trate. Señala que es el contribuyente el que provee la información necesaria para dilucidar este punto, siendo clave el giro de la sociedad definido en sus estatutos. Este fallo tuvo repercusión en el Dictamen N° 71.250, que reconsidera en parte la jurisprudencia administrativa previa.

personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de sus asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios. Pues bien, como la exención solo puede aplicarse a entidades sin fines de lucro, nunca podría predicarse de sociedades de inversión pasiva.

4. Otro argumento es la modificación que la Ley N° 20.033 (2005) realizó al Artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, en cuanto se intercaló la siguiente frase luego del primer punto seguido: “Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando estas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente en el Servicio de Impuestos Internos”. La Corte Suprema estima que esta frase importaría que las sociedades de inversión, en cuanto sujetos, quedarían siempre afectas con el tributo, haciéndose irrelevante el tipo de inversiones que realicen.

Por su parte, la Contraloría General de la República, ha estimado que *no* se configura el hecho gravado con patente municipal en el caso de sociedades de inversión pasiva. Esto ha generado un paralelismo contradictorio entre la jurisprudencia judicial y la administrativa. En efecto, de acuerdo al Dictamen N° 27.677 (2010), la Contraloría, estima que las sociedades de inversión pasiva *no* se encuentran gravadas, pues 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 (1980), debe interpretarse en términos que comprende únicamente el comercio y distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo. El Artículo 24.1 de la Ley de Rentas Municipales, interpretado por la Contraloría en los Dictámenes N° 43.759 (2001), N° 2006 (2009) y N° 2.200 (2011), establece que para generar la obligación de pagar este tributo municipal necesitan tres requisitos copulativos:

1. Que la correspondiente actividad se encuentre gravada con ese tributo. Relacionado con esta exigencia, el Artículo 27 señala las actividades no gravadas con patente municipal.

2. Que esta sea efectivamente ejercida por el contribuyente; y

3. Que se realice en un local, oficina, establecimiento, kiosco o lugar determinado. Este último requisito se denomina *domicilio comercial*. Este requisito es también claramente establecido en el Artículo 25.1 y 26.1 del DL N° 3.036⁴.

⁴ El *domicilio comercial* puede definirse como el recinto que exclusivamente se utiliza para la realización de la actividad económica en cuestión directamente al público o a cualquier cliente en general. La Contraloría, en el Dictamen N° 39.383 (2011), interpretó la Ley de Rentas Municipales en el sentido que el domicilio declarado ante el SII era suficiente para hacer exigible el impuesto solo a las *sociedades de inversiones y profesionales*.

Además, con relación a las sociedades de inversión pasiva, es necesario puntualizar que el mencionado Decreto Ley N° 3.063 (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 24.1 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 (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.

Estos son los conceptos clave y la tendencia de la jurisprudencia judicial y administrativa, para entender a importancia de este fallo, que a continuación reseñamos en sus aspectos más relevantes.

I. Hechos

La Municipalidad de lo Barnechea inició un juicio ejecutivo tributario contra la empresa Inversiones Los Peumos Limitada. El Décimo Noveno Juzgado Civil de Santiago solo acogió la excepción de prescripción parcial, desechó otras excepciones ordenando continuar con el juicio ejecutivo para obtener el pago de las patentes adeudadas no prescritas. Para el Tribunal, las actividades descritas en la escritura de constitución social de la demandada importan la obtención de lucro y, por ende, configuran un hecho gravado en el Artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, ya que se trata de actividades terciarias. Apelada la decisión, la Corte de Apelaciones de Santiago confirmó lo resuelto por la primera instancia señalando que el giro de la ejecutada, si bien se circunscribe a la explotación de bienes muebles, acciones e instrumentos del mercado financiero, está descrito en términos tan amplios que necesariamente ha de entenderse que consideran los actos de comercio. Entonces, el objeto social de la ejecutada es mercantil y, en consecuencia, debe ser gravado con el tributo municipal. Según la Corte, la falta de local comercial es irrelevante, ya que, tratándose de sociedades de inversión que no registren domi-

cilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente ante el SII.

La ejecutada interpuso un recurso de casación en el fondo estimando violadas las normas de la Ley de Rentas Municipales que establecen los hechos gravados. Según la recurrente, su actividad económica no se encuentra en esos supuestos ya que es una sociedad de inversión que tiene por único objeto aportar capital y obtener de esto una rentabilidad, sin que materialmente importe una actividad comercial que se ejecute en un local o lugar determinado, ni requerir un permiso de funcionamiento. De hecho, la patente es un permiso otorgado por la Administración que habilita para ejercer una actividad comercial, profesional o industrial en un lugar determinado. Para su obtención, el interesado debe cumplir con una serie de requisitos, entre ellos, que el propio contribuyente solicite la autorización para funcionar en un local o lugar predefinido. En este caso, no obstante, el solo hecho de ser titular de bienes, negocios o sociedades no es una actividad que, por sí sola, requiera de algún permiso de la autoridad, ni tampoco opera en un espacio físico determinado.

La Municipalidad argumentó que la recurrente desarrollaba actividades lucrativas que configuran el hecho gravado en el Artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales, toda vez que se trata de actividades terciarias⁵, afectas al pago del gravamen local.

II. Fallo

La Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo y dictó una sentencia de reemplazo (hay una disidencia) contra el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago, que acogió parcialmente la excepción de prescripción y ordenó seguir adelante con la ejecución hasta hacer entero pago de lo adeudado.

Según nuestro Máximo Tribunal, la actividad económica realizada por las sociedades cuyo giro son las inversiones pasivas no configura el hecho

⁵ De acuerdo a lo dispuesto en el Decreto N° 484 (1980), del Ministerio del Interior, sobre Reglamento para la aplicación de los Artículos 23 y siguientes del Título IV del DL N° 3.063 (1979), se entiende por actividades primarias, son aquellas que consisten en la extracción de productos naturales, tales como la agricultura, la ganadería, la pesca, la minería y la explotación forestal. Actividades secundarias son aquellas que consistan en la transformación de materias primas en artículos, elementos o productos manufacturados o semi-manufacturados y en general todas aquellas en que interviene algún proceso de elaboración, tales como industrias, fábricas, refinerías, ejecución y reparación de obras materiales, instalaciones, etc. Por ejemplo, cuando un fabricante compra trigo luego fabrica harina. Actividades terciarias son las que consisten en el comercio y distribución de bienes y en la prestación de servicios de todo tipo y, en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias, tales como comercio por mayor y menor, nacional o internacional, representaciones, bodegajes, financieras, servicios públicos o privados estén o no regulados por leyes especiales, consultorías, servicios auxiliares de la administración de justicia, docencia, etc. Por ejemplo, cuando el fabricante de la harina contrata a una empresa que transporte el trigo, estamos en presencia de una actividad terciaria.

gravado que contempla el Artículo 23 del Decreto Ley N° 3.063 (1979), modificada por la Ley N° 20.033. En materia tributaria no se puede realizar una interpretación extensiva del hecho gravado y, consecuencia de esta, aplicarle el gravamen. Esto es un corolario del principio de legalidad impositiva según el cual, no cumplidos estrictamente los presupuestos de la Ley de Rentas Municipales, no ha podido devengarse respecto de la parte la recurrente el tributo. En conclusión, la pretendida obligación tributaria, cuya ejecución se persigue, es nula.

En efecto, la Corte estima que el asunto controvertido consiste en determinar si una sociedad de inversiones pasiva, como a recurrente, realiza actividades afectas a la obligación de pagar patente municipal. Si bien el giro de la sociedad recurrente está descrito en términos amplios, es un hecho de la causa que la ejecutada no desarrolla estas labores en un establecimiento comercial. Ahora bien, según el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria, corresponde interpretar con carácter estricto los elementos que exclusivamente la ley establece para configurar la relación jurídica tributaria (sujeto, hecho gravado, tasa, base imponible). El desarrollo de esos elementos por vía reglamentaria no puede extender el hecho gravado más allá del límite y de los lineamientos determinados rigurosamente por el legislador, ni ampliarlos extendiendo su interpretación por vía complementaria. El impuesto se devenga solo si hay basamento fáctico de que la actividad del contribuyente encaja con los elementos rigurosamente establecidos por el legislador.

En conclusión, únicamente actividades del comercio, la distribución de bienes y la prestación de servicios de todo tipo son actividades terciarias y por lo tanto gravadas, excluyendo de la aplicación del tributo a otras actividades no señaladas, como las *materialmente* practicadas por la recurrente. El tributo no puede entenderse en términos que el legislador haya constituido a dichas personas jurídicas por su sola naturaleza, como sujetos del gravamen municipal, con total prescindencia del ejercicio efectivo de las actividades sujetas a referido tributo. Correctamente interpretada, la norma exclusivamente tiene por fin establecer un domicilio donde pagar la patente cuando la sociedad no registre un domicilio comercial. Pero este tributo se configura solo cuando se verifique el hecho gravado establecido en el Artículo 23 del Decreto Ley N° 3.063. Además, la historia fidedigna del establecimiento de dicho precepto no revela una intención diferente. La actividad económica del recurrente y el giro efectivamente realizado por este, consistente en una inversión pasiva, no gravada por la ley. En consecuencia, no ha podido devengarse respecto de la recurrente patente comercial alguna, lo que deviene en la nulidad de la obligación tributaria ya que el gravamen municipal debe interpretarse en términos restringidos y circunscritos, y en ningún caso más allá de la ley. Al no interpretarse de esta forma, el Tribunal y la Corte erraron en la aplicación del derecho ya que las actividades meramente rentísticas sin ejercicio efectivo de actividades comerciales no se encuentran en el supuesto impositivo previsto en el Artículo 23 del Decreto Ley N° 3063 sobre Rentas Municipales, lo que

torna nula la obligación cuya ejecución se persigue⁶. Por lo tanto, se acoge la excepción contemplada en el Artículo 464 N° 14 del CPC.

III. Comentario

Esta sentencia no solo es rica en los aspectos de derecho tributario sino también desde el punto de vista del derecho administrativo general y además en elementos propios la teoría de la interpretación y la argumentación. Asimismo, como destacábamos, se aparta de la tendencia preponderante.

El principio de legalidad tributaria tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley⁷.

Este principio se encuentra expresado en nuestra Constitución, en los Artículos 19 Nro. 20; 63 N° 14; 61.2 y 65.4. De estas disposiciones podemos concluir que en nuestro país, el tributo debe contener todos los elementos y supuestos de la relación jurídica tributaria, esto es: hecho gravado, sujetos activo y pasivo, base imponible, tasas y supuesto de exención. Es lo que se conoce como la doctrina de la Reserva Legal Amplia, consagrada en el Artículo 4 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que dispone que solo la ley puede: (1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto activo; (2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; (4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; (5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y (6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago⁸.

Este caso no se relaciona con el núcleo de la legalidad tributaria sino con una de sus consecuencias directas: una vez que los elementos del tributo tributaria determinadas por ley, estos deben *interpretarse restrictivamente*. Los tributos son de derecho estricto y requieren de ley expresa, lo que implica que en materia tributaria, no pueden crearse, modificarse o extinguirse tributos por vía de analogía. En efecto, una interpretación extensiva frustraría

⁶ El voto de minoría se basa en solo aspectos formales: señala que los errores de derecho no influían en lo dispositivo del fallo.

⁷ VILLEGAS 1992, 191.

⁸ Para un análisis más profundo véase UGALDE y GARCÍA 2006, 28 y ss.

el propósito de la garantía constitucional y subvertiría la voluntad popular. Debido al carácter exorbitante de las potestades del Estado, en derecho público (del cual el derecho tributario forma parte) no procede la analogía⁹ ni la interpretación extensiva¹⁰. Esto no es más que una forma de proteger a los particulares frente al poder estatal. La legalidad tributaria es similar a la tipicidad penal: la conducta delictiva debe estar descrita completa y anticipadamente por el legislador y debe interpretarse en términos restrictivos. Si la conducta no encuadra en un tipo penal, simplemente no hay delito por atipicidad y no corresponde aplicar pena, aunque el acto sea moralmente reprobable o sea solo “similar” al tipo descrito por la ley. Solo de esa manera se protege la libertad de los individuos y se limita el poder estatal. Lo mismo sucede en materia tributaria: los gravámenes y demás cargas públicas deben ser creados por ley y también la interpretación debe ser restrictiva¹¹. Esta idea se aplica en materia de atribuciones de entes estatales¹², sobre todo en caso de sanciones administrativas¹³, que no es sino la aplicación del principio de juridicidad general. El SII, al igual que otros entes administrativos, tiene la facultad de interpretar la ley que fiscalizan. Sin embargo, en dicha interpretación no pueden alterar el texto legal, de hacerlo no solo viola la ley sino la Constitución. Los tribunales ordinarios son una de las líneas de defensa de este principio constitucional, el cual puede ser aplicado interpretativamente

⁹ La analogía es la aplicación de la ley a casos no resueltos pero cubiertos por la razón de la ley, “a la misma razón existe la misma disposición” (*ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*). Se aplica una ley a un caso no resuelto por la letra, pero cubierto por el sentido en virtud de la razón. La analogía se basa en que la razón de la ley vale para un caso no expresado en esa ley se extiende la ley a ese caso en consecuencia.

¹⁰ En esta, es lícito al intérprete recorrer todo el campo semántico de la palabra. Se busca recorrer al espectro semántico para extenderlo a otro, relativamente más amplio.

¹¹ Por ejemplo, la importación de vehículos motorizados estaba gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley N° 18.525), IVA e impuestos especiales a los vehículos motorizados en los Arts. 41, 43 bis y 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante Circular N° 19 (1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente incrementó el monto del impuesto. La Corte de Apelaciones de Santiago, en varias ocasiones, ha estimado que el SII carecía de competencia y la circular adolecía de nulidad de derecho público; por ejemplo, “*Importadora Mapal Ltda. con SII*” (1998). Cabe hacer presente que el Artículo 41, fue derogado por la Ley N° 19.506 (1997). Por su parte, el Artículo 46 fue derogado por la Ley N° 19.914 (2003).

¹² Se ha fallado que si el Superintendente de Bancos interviene una institución bancaria, debe asumir “personalmente” las funciones del directorio y del gerente, en consecuencia no puede delegar la totalidad de dichas funciones en otro funcionario. No se aplican las normas del mandato ya que se trata de materias de derecho público, donde no cabe la analogía ni la interpretación extensiva. “*Bco. Continental con Bahamondes y otros*” (1984). Corte de Apelaciones de Santiago. Este es un caso en que el derecho común no se aplica supletoriamente, de otra manera el sentido de la institución se distorsionaría.

¹³ “*Megavisión S.A. con Consejo Nacional de TV*” (1993). Apelación de multa impuesta por el ente en cuestión. La Corte de Apelaciones de Santiago señala que hay una regla constitucional clara contra las interpretaciones extensivas de las potestades públicas que afectan los derechos fundamentales. La Corte usa el mismo razonamiento, interpretación extensiva en desmedro de derechos funcionarios, en “*Durruty con Universidad de Santiago*” (1993).

en cualquier procedimiento (incluyendo el ejecutivo tributario¹⁴), ya que nuestra Carta Magna informa todo nuestro ordenamiento jurídico. Es más, Todo esto tiene aplicación en el Dictamen N° 27.677 (2010), que sostiene que:

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 y base imponible–, sin que el desarrollo reglamentario o la interpretación administrativa de tales elementos pueda extender el hecho gravado que ha configurado rigurosamente el legislador.

La jurisprudencia contralora insistentemente ha sido reiterada en aplicar el principio de legalidad tributaria e interpretación restrictiva a todo tipo de gravámenes¹⁵.

En efecto, la interpretación es una actividad relevante para proteger los derechos fundamentales, incluso en el procedimiento ejecutivo tributario. El Máximo Tribunal considera que la interpretación restrictiva en materia tributaria es una consecuencia directa de la legalidad impositiva. La Corte Suprema aplica entonces el criterio *pro homine*, en el sentido que la interpretación siempre debe buscar la mayor protección posible para los derechos individuales. Consecuencialmente, debe utilizarse la interpretación extensiva cuando se trata de derechos fundamentales y, por el contrario, la interpretación

¹⁴ El cobro ejecutivo de obligaciones tributarias se encuentra establecido en los Artículos 168 y siguientes del Código Tributario. En síntesis: una vez emitido el giro por el SII, este se notifica al contribuyente. Si no se paga la deuda tributaria, el ente fiscalizador remite el documento al Servicio de Tesorerías. Ante esta institución se incoa el procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias. Se trata de un procedimiento jurisdiccional, en que la primera etapa se desarrolla ante el Servicio de Tesorerías y la segunda ante el Juzgado Civil de Mayor Cuantía que sea competente. En la primera etapa, un funcionario del Servicio de Tesorerías que actúa como juez sustanciador, el Tesorero Provincial o Regional, despacha una resolución denominada “mandamiento de ejecución y embargo” que da cuenta del monto de la deuda. A continuación, otro funcionario del referido Servicio, el recaudador fiscal, requiere de pago al contribuyente en su domicilio. Este funcionario se encuentra facultado para embargarle bienes al contribuyente. Posteriormente, el deudor posee 10 días para oponer excepciones, muy limitadas, que son: pago, prescripción y no empecer el título al ejecutado. Interpuestas las excepciones, el Tesorero solo posee facultades para acoger totalmente la excepción de pago, si ello resulta ser acreditado. En caso contrario, el expediente pasa al “abogado” de Tesorerías, quien se pronuncia en forma libre respecto de cada una de las excepciones, pudiendo acogerlas total o parcialmente, o bien, desecharlas. Si alguna de ellas no es acogida totalmente, el expediente se remite al Juzgado Civil de Mayor Cuantía que sea competente, caso en el cual, el juez civil deberá volver a fallar las excepciones. En esta instancia, el procedimiento se sigue tramitando como un juicio ejecutivo de pago de obligaciones de dar, establecido en los Artículos 434 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, ello con algunas particularidades menores. De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 177 del Código Tributario, el ejecutado puede interponer las excepciones de pago, prescripción y no empecer el título. Las demás excepciones del Artículo 464 del Código de Procedimiento Civil se entenderán siempre reservadas al ejecutado para el juicio ordinario correspondiente, sin necesidad de petición ni declaración expresa. Entre ellas, la signada en el Nro. 14 del citado Artículo 464: la nulidad de la obligación.

¹⁵ Lo demuestran los Dictámenes N° 6.312 (1998); N° 7.858 (1991); N° 5.389 (1983); N° 17.553 (1984); N° 27.576 (1984); N° 19.092 (1996); N° 7.858 (1991); N° 13.188 (1995); N° 11.758 (1992) y N° 6.187 (1997).

más restringida cuando se trata de establecer limitaciones a su ejercicio¹⁶. Las libertades tienden a ser limitadas por las potestades administrativas, por eso la interpretación restrictiva de estas es fundamental para garantizar los derechos. Por lo tanto, la interpretación *pro homine* es un criterio hermenéutico esencial asociado a la protección de los derechos humanos, en virtud del cual debe estarse siempre a favor de la persona humana. El fundamento de este criterio es la dignidad humana y su primacía frente al poder estatal, la mayor amenaza a los derechos individuales. De esta manera, la Constitución impone la aplicación preferente de la norma más favorable a las personas, e inversamente, la más restringida a sus limitaciones.

Es interesante que la recurrente señalara que lo verdaderamente importante es el *ejercicio efectivo* de una actividad lucrativa gravada¹⁷. No basta, para estos efectos, atender únicamente a presunciones según el objeto social especificado en los respectivos estatutos o al carácter mercantil de una sociedad¹⁸. La Municipalidad, en consecuencia, tendría el deber de probar que la sociedad en cuestión efectivamente desarrolló actividades gravadas. Lo mismo podría decirse de la (auto)denominación de la persona jurídica (su nombre en sus Estatutos) como criterio superficial para cobrar el tributo y no al ejercicio efectivo de la actividad gravada¹⁹. La naturaleza de las actividades realizadas, más allá de las etiquetas son las que definen la naturaleza de las cosas.

La Ley N° 20.033 (2005), modificó el Artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales (Decreto Ley N° 3.063, de 1979), intercalando la siguiente frase luego del primer punto seguido: "Tratándose de sociedades de inversiones o sociedades de profesionales, cuando estas no registren domicilio comercial, la patente se deberá pagar en la comuna correspondiente al domicilio registrado por el contribuyente en el Servicio de Impuestos Internos". La Corte Suprema tradicionalmente había estimado que esta frase importaría que las sociedades de inversión, en cuanto sujetos, quedarían siempre afectas con el tributo, haciéndose caso omiso al tipo de inversiones que realicen.

¹⁶ No deja de ser curioso que el Artículo 23 del Código Civil Chileno señale que "Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación". En otras palabras, el juez *no* debe ampliar los aspectos beneficiosos de una norma ni restringir los desfavorables, solo su genuino sentido, fijado por el legislador, le da su justa extensión. Es una norma típica producto del clima propiciado por la Revolución Francesa y la omnipotencia de la ley promulgada por el soberano' lo que Bello plasma en nuestro Código. El asunto, sin embargo, no era pacífico en la doctrina y el maestro venezolano postuló una regla diversa en materia de derecho internacional público: "En caso de duda, si se trata de cosas favorables, es más seguro ampliar la significación; y si se trata de odiosas, es más seguro restringirla", BELLO 1886, 178 (corresponde a sus *Principios de Derecho de Jentes*, originalmente publicado en 1837). No podemos saber exactamente cuál era la opinión de Bello en un asunto tributario. ¿Es posible que nuestro más grande jurista considerara reglas de interpretación diferentes para el derecho privado (mayormente en el Código Civil) y el público (el derecho internacional)? Una de sus obras más importantes parece indicar que sí.

¹⁷ Ver Dictamen N° 36.877 (2012).

¹⁸ Puede verse el Dictamen N° 32.448 (2012), en aplicación de los Dictámenes N° 32.220 (2011), N° 348.397 (2011), N° 362.394 (2010), N° 349.796 (2011) y N° 3.368 (2012) entre otros.

¹⁹ Ver Dictamen N° 3404.811 (2011).

El fallo comentado va en contra de esta tendencia. Como señalábamos, la Contraloría General de la República, ha interpretado en forma distinta la referida norma legal, señalando que, de una interpretación sistemática y finalista del aludido Decreto Ley N° 3.063, especialmente de sus Artículos 23, 24.1 y 26.1, aparece que los hechos que se gravan con patente municipal son ciertas actividades lucrativas y no meramente a personas, desvinculadas del respectivo hecho imponible. Lo que es más, se consignó en la tramitación de la Ley N° 20.033, que modificó el antedicho Artículo 24, que dicha disposición solo “se limita a perfeccionar el sistema de cobranza de la patente, sin constituir un nuevo impuesto (...)”²⁰, sin que se adviertan otros elementos interpretativos relevantes que hagan variar lo concluido en ese Dictamen. De esta manera, los pasajes de la tramitación legislativa de la mencionada Ley N° 20.033, que aludirían a la recaudación por concepto de cobro de patentes a las sociedades de inversión, deben entenderse dentro del supuesto en que dichas sociedades llegaren a realizar alguna de las actividades gravadas con patente municipal. Este es un elemento relevante de interpretación histórica, ya que permite interpretar la legislación aludiendo a las etapas del proceso de formación de la ley.

En definitiva, el problema de interpretación planteado, ha sido resuelto por la Ley N° 21.210 (2020), toda vez que la letra a) del Artículo 34 de la referida norma legal, intercala el siguiente inciso tercero, nuevo, en el Artículo 23 de la Ley de la Renta Municipales (Decreto Ley N° 3.063), que señala:

También quedarán gravadas con esta tributación municipal las empresas o sociedades de inversión que adquieran o mantengan activos o instrumentos, de cualquier naturaleza, de los cuales puedan obtener rentas derivadas del dominio, posesión o tenencia a título precario como, asimismo, de su enajenación.

Por otra parte, el Artículo 47 transitorio de la Ley N° 21.210, establece que la modificación al Artículo 23 de la Ley de Rentas Municipales entrará en vigencia el 1° de julio de 2022. Entonces, la intención del legislador parece ser clara. Aun así, los cambios legislativos en materia tributaria son frecuentes y muchas veces caóticos. Es probable que este fallo sea una golondrina que no hará verano. Sin embargo, la aplicación de los principios de derecho público a la situación concreta, considerando la normativa vigente al momento de la controversia, parece ser la más acertada.

Bibliografía citada

- Bello, A. (1837). *Derecho Internacional* (Obras Completas, Tomo X). Editorial Pedro G. Ramírez.
- Letonja Cepeda, K. (2013). *Patente Municipal ¿Impuesto, Contribución Especial o Tasa?*. [Memoria de Prueba, Escuela de Derecho Universidad de Chile].

²⁰ Primer Informe de la Comisión de Gobierno Interior, de la Cámara de Diputados, de 7 de abril de 2003, recaído en el proyecto de ley boletín N° 2892-06-1.

Masbernat Muñoz, P. (2012). El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*, Año 19 (1), 129-196.

Ugalde, R. y García, J. (2006). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. LexisNexis.

Villegas, H. (1995). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.

Normativa citada

Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil; de la Ley N° 4.408, sobre registro civil, de la Ley N° 17.344, que autoriza cambio de nombres y apellidos, de la Ley N° 16.618, ley de menores, de la Ley N° 14.908, sobre abandono de familia y pago de pensiones alimenticias, y de la Ley N° 16.271, de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones [CC]. Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de 2000. 16 de mayo de 2000 (Chile).

Código de Procedimiento Civil [CPC]. Ley N° 1552. 28 de agosto de 1902 (Chile).

Código Tributario [CT]. Decreto Ley 830. 27 de diciembre de 1974 (Chile).

Ley N° 18.525 de 1986. Normas sobre importación de Mercancías al país. 19 junio 1986. D.O. N° 32.509.

Ley N° 19.506 de 1997. Modifica el Decreto Ley N° 824, sobre Impuesto a la renta; el decreto Ley N° 825, sobre impuestos a las ventas y servicios, de 1974 el Código Tributario, la ley orgánica de servicios de impuestos internos y otras normas legales. 18 julio 1997. D.O. N° 35.829.

Ley N° 19.914 de 2003. Adecúa la legislación que indica al Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América. 14 noviembre 2003. D.O. N° 37.714.

Decreto Ley N° 3.063 de 1979 [Ministerio del Interior]. Establece normas sobre Rentas Municipales. 24 diciembre 1979.

Decreto N° 484 de 1980 [Ministerio del Interior]. Reglamento para la aplicación de los artículos 23° y siguientes del título IV del DL. N° 3.063, de 1979. 30 abril 1980.

Jurisprudencia citada

Judicial

Tribunal Constitucional. Segunda Sala. [Internet]. Rol 1034-08. 7 octubre 2008. [Consultado el 15 de Diciembre de 2020]. Disponible <https://www.tribunalconstitucional.cl/expediente>.

Corte Suprema. Tercera Sala. Rol 5.984-2012, 6 noviembre 2012.

Corte de Apelaciones de Santiago, "Importadora Mapal Ltda. con SII", sentencia del 27 de agosto de 1998, en *Revista Chilena de Derecho (1999) Vol. 26 N° 2*, pp. 495-501.

Corte de Apelaciones de Santiago, "Bco. Continental con Bahamondes y otros", sentencia de 26 de enero de 1984, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia (1984) 81 N° 1*, pp. 11-16.

Corte de Apelaciones de Santiago, "Megavisión S.A. con Consejo Nacional de TV", sentencia de 18 de noviembre de 1992, en *Revista de Derecho y Jurisprudencia (1993) 90 N° 1*, sec. 5, pp. 39-46.

Corte de Apelaciones de Santiago, "Durruty con Universidad de Santiago", sentencia de 14 de septiembre de 1992, *Revista de Derecho y Jurisprudencia (1993) 89 N° 3*, sec. 5, pp. 321-329.

Jurisprudencia Administrativa

Contraloría General de la República. Dictamen N° 27.677, 25 mayo 2010.

Contraloría General de la República. Dictamen N° 6.512, 1 febrero 2012.

Contraloría General de la República. Dictamen N° 39.383, 23 junio 2011.

Contraloría General de la República. Dictamen N° 6.312, 18 febrero 1998.

Contraloría General de la República. Dictamen N° 7.858, 27 marzo 1991.

Contraloría General de la República. Dictamen N° 5.389, 1 marzo 1983.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 17.553 (1984).
Contraloría General de la República. Dictamen N° 27.576, 16 octubre 1984.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 19.092, 14 junio 1996.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 7.858, 27 marzo 1991.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 13.188, 2 mayo 1995.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 11.758, 15 mayo 1992.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 6.187, 25 febrero 1997.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 36.877, 20 junio 2012.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 2.448, 12 enero 2012.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 2.220, 13 enero 2011.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 48.397, 1 agosto 2011.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 62.394, 19 octubre 2010.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 49.796, 8 agosto 2011.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 3.368, 18 enero 2012.
Contraloría General de la República. Dictamen N° 404.811, 2017.

Circulares

Circular N° 19 de 1993 [Servicio Impuestos Internos]. No forma parte de la base imponible del impuesto al valor agregado que afecta las importaciones, los impuestos de los artículos 43 BIS y 46. 8 abril 1993.