

Proceso de cálculo de las patentes comerciales:

# En Chile sigue existiendo la "cultura a la burocracia".

Estimados clientes y amigos:

Lamentablemente seguimos con los problemas con el sector municipal en la determinación de los montos de patentes municipales, aún cuando con la modificación legal inserta en la Ley N°20.280, se buscaba justamente lo contrario, es decir, eliminar burocracia y facilitar el control del sistema y cumplimiento para el contribuyente.,

La controversia principal ha sido que algunas municipalidades ahora "interpretan" que las rebajas permitidas por inversiones en otras empresas que pagan patente, se deben hacer a valor libro o financiero y no al valor tributario, que es lo que corresponde y siempre ha sido así, considerando que no hay ningún cambio legal que autorice a la modificación de la base de cálculo que es el "capital o patrimonio tributario". Por ende, si ésta es la base y se permite rebajarla, su rebaja debe realizarse considerando los mismos parámetros que han sido utilizados para su determinación, por lo que si el activo (las inversiones en otras empresas) se consideraron para establecer el capital tributario en base a las disposiciones del artículo 41 de la Ley de la Renta, entonces también cuando corresponda hacer rebajas, éstas deben ser realizadas bajo los mismos términos.

Bueno, tanto la Contraloría como algunas municipalidades (entre ellas Las Condes, Providencia, Santiago y otras), han seguido porfiadamente manteniendo un criterio de considerar que las rebajas se hacen a "valor libro" o "valor financiero", lo que está muy lejos de la normativa existente.

Afortunadamente para los contribuyentes, la Quinta Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago, ya emitió en fallo en contra del Alcalde de Las Condes, manifestando que el proceso de cálculo del capital propio cuando procede aplicar rebajas por inversiones en otras empresas que pagan patente, se debe hacer "en base al criterio de la valorización tributaria de las inversiones". Esto tiene una serie de indicaciones que demuestran la solidez del pronunciamiento, donde se dan los argumentos para sostener, que no hay duda que se debe utilizar el criterio de determinación de los valores tributarios, encontrándose por ejemplo lo indicado en el considerando Décimo segundo que expresa:

"...

Si la base de cálculo del tributo, como antes se demostró, y no fue controvertido, es el "capital propio tributario", la deducción de los activos susceptibles de restarse debe efectuarse también a valor "tributario" y no a valor "contable", "financiero" o "de libros", esto es, en la misma unidad o medida de valor, lo que es de una lógica elemental."

Lamentablemente aún no ha sido publicado el Reglamento que ordene la disparidad de criterios, pero claramente ya hay una luz importante, que protege a los contribuyentes y evita un enriquecimiento ilícito de los municipios que no quieren adoptar el criterio correcto, ya que nadie quiere no pagar lo que corresponda, pero sí lo que es excesivo y abusivo, en especial considerando que las municipalidades no asumen ningún tipo de cuestionamiento en la aplicación de su criterio individual (hay algunas municipalidades que han adoptado el criterio correcto desde el primer minuto y no han tenido ningún problema ni con la Contraloría ni con los contribuyentes).

Nota:

Hay que tener mucho cuidado con "rebajar del cálculo del capital propio", los pasivos con los socios, ya que éstos no son considerados como pasivo exigible, por lo que sugerimos revisar la situación cuando hay préstamos directos de los socios (son los dueños de una sociedad



CÍRCULOVERDE

limitada, sean personas naturales o empresas). Entonces, para que sí proceda la rebaja, el deudor debe ser una sociedad anónima o el acreedor “no debe ser socio” de la sociedad limitada deudora, condiciones que deben validar adecuadamente, ya que de lo contrario hay un pago de patente pendiente, que puede ser reclamado por las respectivas municipalidades (todas donde existan pagos de patentes). Ver parte final del considerando Décimo primero del dictamen ya comentado.

El dictamen completo de la Corte, si lo desean, pueden leerlo a continuación.

Saludos,



**OMAR A. REYES RÍOS**  
Ricardo Lyon 222, Of 703, Providencia  
Fono: 562 270 1000 • [www.circuloverde.cl](http://www.circuloverde.cl)

Santiago, veintinueve abril de dos mil diez.

Vistos:

Primero: Que a fojas 11, don Pedro Troncoso Martinic, abogado, en representación de Evagor S.A., ambos domiciliados en Avenida Apoquindo Nº 3001, de la comuna de Las Condes, deduce reclamo de ilegalidad en contra del Alcalde de la I. Municipalidad de Las Condes, don Francisco de la Maza Chadwick, a fin de que se declare la ilegalidad en que ha incurrido al negarse a revisar el cálculo de la patente municipal del segundo semestre de 2009 y del primer semestre de 2010 que, para su representada determinó el Departamento de Patentes de esa Corporación Edilicia fijándolo en la suma de \$19.260.633 por la cuota del segundo semestre del año 2009, cuando en su estimación, debiera ascender a solo \$467.264 por ese semestre.

Pide, además, se recalcule y, por ende, rebaje la patente municipal del segundo semestre de 2010 a la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje que corresponda sobre el capital propio, pero deduciendo de éste las inversiones que mantiene en la sociedad Aqua S.A. valorizadas tributariamente, y no en función de la estimación financiera o contable de las mismas como lo hace la reclamada.

Finalmente, solicita se ordene a la I. Municipalidad de Las Condes la devolución de la diferencia de \$18.768.283 que se produce por efecto de aplicarse un criterio erróneo en la determinación del monto de las inversiones que tiene derecho a deducir del capital propio y que pagó en exceso por la patente del segundo semestre del año 2009.

Expone que su representada es una sociedad anónima domiciliada en la comuna de Las Condes, y que conforme lo regula el artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, para evitar la doble tributación, dicha legislación establece que en la determinación del capital propio que sirve de base para determinar el monto de la patente, a cuyo pago se reconoce obligada, deben deducirse de aquél las inversiones en otros negocios o empresas conforme a su valorización tributaria que, en su caso, ha materializado a través de la sociedad Aqua S.A., y no sobre la base de su estimación financiera o contable, criterio que aplica la reclamada.

Añade que la forma de acreditar el monto invertido -desde que entró a regir la Ley Nº 20.280- es a través de un certificado extendido por la municipalidad correspondiente a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentren ubicados que, coincidentemente, en su caso, es la misma I. Municipalidad de Las Condes, lo que cumplió oportunamente.

Agrega que si bien pagó la patente correspondiente al segundo semestre del año 2009 por el monto que se le giró, lo hizo para evitar incurrir en situación de morosidad, pero que de ello reclamó oportunamente.

Admite que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 23 y siguientes de la Ley de Rentas Municipales su representada se encuentra obligada a pagar patente municipal, la que de acuerdo a la tasa imponible no puede ser inferior a una unidad tributaria mensual y ni superior a 8.000 de las mismas.

Señala, además, que el artículo 24 del citado cuerpo legal establece que para determinar la base imponible sobre la cual se aplicará la tasa (cinco por mil, 0,5%) los contribuyentes podrán deducir aquella parte del capital propio que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, punto, éste, en el que surge el conflicto, porque al no hacerse tal deducción en función del parámetro que la citada normativa ordena, esto es, en base al capital propio

tributario sino en función de la valorización financiera o contable de las inversiones la reclamada incurre en la ilegalidad que denuncia.

La citada disposición, estima, es clara en señalar que la base imponible corresponde al capital propio tributario de la respectiva sociedad, por lo que aquél debe determinarse de conformidad al criterio que fluye del artículo 41 de la Ley de la Renta. De allí, entonces, que si el capital propio que se considera para el pago de la patente, es el capital propio tributario, la deducción de las inversiones en otros negocios, que también pagan patente, deben igualmente hacerse por sus valores tributarios. No tiene sentido, insiste, que si el capital propio -que es la base imponible- es el tributario, las rebajas de las inversiones se estimen a su valor financiero o contable, únicamente para determinar la base de la contribución municipal que, al procederse así, determinará una patente municipal sustancialmente mayor.

Sostiene que usualmente se distingue entre los resultados financieros de una empresa y los tributarios determinados según las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta que permiten determinar la renta afecta a impuesto y el monto del tributo, lo que deja de manifiesto la diferencia en la valorización de los activos, en un caso y en otro no.

Finalmente, hace presente que se afecta la reserva legal en materia tributaria porque se le cobra una patente municipal mayor a la que le corresponde pagar de acuerdo a la ley, por lo que pide acoger su reclamo en los términos antes precisados.

Segundo: Que a fojas 27, don Rogelio Erazo Román, evacuando el traslado conferido a la I. Municipalidad de Las Condes solicita el rechazo del recurso, toda vez que en la determinación del monto de la patente municipal su representada no ha incurrido en la ilegalidad que en esta sede se denuncia.

Sostiene que a la sociedad recurrente se le aplica el inciso final del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, que dispone: "En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso segundo de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte del mismo que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante certificado extendido por la o las municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentren ubicados. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso".

Invoca luego el inciso 3º del artículo 5º del Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del Título IV de la Ley de Rentas Municipales, contenido en el DS N° 484-80 de Interior, que establece: "Además, los contribuyentes a que se refiere el inciso primero de este artículo, deberán acompañar a la declaración de capital propio, un certificado emitido por la respectiva empresa que acredite la inversión realizada en ella, valorada conforme al valor libro que tenga en la empresa receptora al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la declaración".

De las normas transcritas le parece claro que tres son los requisitos copulativos que deben cumplirse para poder deducir del capital propio aquella parte del mismo que se encuentre invertida en otros negocios o empresas: 1) Que la inversión sea hecha en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal; 2) Que la inversión se acredite mediante certificado extendido por la o las municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentran ubicados; y 3) Que la empresa receptora emita un certificado acreditando la inversión realizada en ella, valorada conforme al valor libro que tenga en esta última al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la declaración de capital propio de que se trate.

Se refiere luego al mandato contenido en el inciso final del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, modificado por la Ley N° 20.280, para destacar que la única diferencia que la norma anterior exhibía respecto de la actual dice relación con la forma en que se deben acreditar ahora las inversiones a ser deducidas. Antes de la enmienda lo era a través de la contabilidad fidedigna, mientras que hoy se prueban mediante certificados extendidos por las municipalidades correspondientes a las comunas en que se encuentren los negocios o empresas receptoras de las inversiones. De ello infiere que no hay cambios sustanciales sino formales. Así, al momento de emitir hoy los certificados de que se trata, las municipalidades deben estarse a las sumas invertidas reflejadas en la contabilidad fidedigna del contribuyente que hará las correspondientes deducciones, y, además, deben tener a la vista los certificados emitidos por las empresas acreditando las inversiones realizadas en ellas, pero valoradas conforme al valor libro que tengan en dichas empresas receptoras al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la declaración.

Aduce también al criterio sustentado por la Contraloría General de la República en su Dictamen N° 49385 de fecha 7 de septiembre de 2009, que precisa que "para los efectos de la acreditación por el contribuyente del capital propio correspondiente a la inversión en otros negocios o empresas afectas al pago de patente municipal, debe estarse a la suma que arroje la contabilidad fidedigna de aquél, expresada en su balance".

En síntesis, como en su apreciación el legislador refiere que las inversiones que la reclamante realice a través de sociedades que pagan patente municipal deben ser deducidas de su capital propio conforme a su valor financiero o contable, la ilegalidad que se le reprocha no es tal, por lo que solicita rechazar la impugnación, con costas.

Tercero: Que a fojas 37 y siguiente informa el Fiscal Judicial señor Juan Manuel Escandón Jara, quien considera, dado el mérito de los antecedentes, que la municipalidad reclamada ha actuado dentro del ámbito de su competencia y conforme a las facultades que le otorgan las leyes, amparada por dictámenes de la Contraloría General de la República, por lo que en su concepto debe rechazarse el reclamo de ilegalidad deducido en estos autos.

Cuarto: Que el asunto debatido, en síntesis, se contrae a la debida interpretación y aplicación del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, particularmente a lo que establecen sus incisos 2° y final que, en su texto vigente, y en lo que interesa, expresan: "El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a ocho mil unidades tributarias mensuales. . . (Inc. 2°). "En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso segundo de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte del mismo que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante certificado extendido por la o las municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentran ubicados. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso. (Inc. final).

Quinto: Que el primero de los incisos transcritos contiene la base del impuesto, mientras que el segundo las deducciones que tiene derecho a efectuar el contribuyente.

Sexto: Que en cuanto a la base del impuesto, no existe mayor controversia de que la expresión capital propio de cada contribuyente que emplea la citada legislación alude al denominado "capital propio tributario" o "patrimonio tributario", contemplado en el artículo 41 del Decreto Ley N° 824, de 1974, denominada también "Ley sobre Impuesto a la Renta".



Séptimo: Que, en efecto, es el propio artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales el que indica que para los fines de esa legislación "se entenderá por capital propio el inicial declarado por 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 debe prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41 y siguientes de la ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el decreto ley N° 824, de 1974 (Inc. 3°).".

Octavo: Que parece claro, entonces, que la Ley de Rentas Municipales alude, para determinar el monto final de la patente municipal al capital propio tributario del sujeto obligado, y que de esa base se deben efectuar las deducciones a que el contribuyente tiene derecho por las inversiones que realice a través de otras sociedades cuando ellas paguen patente municipal, en el mismo u otro municipio. Igualmente es claro que el concepto "capital propio tributario" está tratado en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Noveno: Que, en efecto, específicamente se alude al "capital propio tributario" en el artículo 41 de la citada legislación, al disponer que los contribuyentes de 1ª categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20º, demostradas mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a una serie de normas, ajustes todos de gran complejidad que afectan una amplia variedad de cuentas del balance, cuyo resultado es el ya citado "capital propio tributario".

También cuando la misma norma alude a la corrección monetaria del capital propio, al señalar que "Para los efectos de la presente disposición se entenderá por capital propio la diferencia entre el activo y el pasivo exigible a la fecha de iniciación del ejercicio comercial, debiendo rebajarse previamente los valores intangibles, nominales, transitorios y de orden y otros que determine la Dirección Nacional que no representen inversiones efectivas. Formarán parte del capital propio los valores del empresario o socio de sociedades de personas que hayan estado incorporados al giro de la empresa. En el caso de contribuyentes que sean personas naturales deberán excluirse de la contabilidad los bienes y deudas que no originen rentas gravadas en esta categoría o que no correspondan al giro, actividades o negociaciones de la empresa".

Décimo: Que la cuestión de legalidad planteada en esta sede dice relación, entonces, únicamente con la disparidad existente en la interpretación del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, específicamente en el punto relativo a las deducciones que el contribuyente tiene derecho a aplicar a la base teórica del tributo. Si tales rebajas, o su contrapartida las inversiones, procede valorizarlas tributariamente o solo a su valor financiero.

Décimo primero: Que tal determinación cobra singular importancia económica, pues si bien el patrimonio financiero y tributario suponen deducir del activo el pasivo exigible del contribuyente, al resultado de la operación financiera la ley tributaria dispone efectuar una serie de ajustes, de los que deviene que ambos conceptos no son iguales, pudiendo el patrimonio financiero ser mayor o menor al tributario, según cada caso particular. Así, por ejemplo, los préstamos hechos por un socio a su sociedad de responsabilidad limitada financieramente se consideran un "pasivo exigible", mientras que tributariamente no tienen tal calidad sino que se suman al capital de la sociedad.

Décimo segundo: Que en punto a dilucidar la controversia, una primera consideración que debe efectuarse dice relación con que las deducciones que nos ocupan afectan a un concepto netamente tributario, como es el "capital propio tributario", previsto y regulado en la Ley sobre Impuesto a la Renta. De allí que parezca razonable que tales rebajas deban realizarse en base a valores tributario.



Si la base de cálculo del tributo, como antes se demostró, y no fue controvertido, es el "capital propio tributario", la deducción de los activos susceptibles de restarse debe efectuarse también a valor "tributario" y no a valor "contable", "financiero" o "de libros", esto es, en la misma unidad o medida de valor, lo que es de una lógica elemental.

Décimo tercero: Que la conclusión anterior resulta coherente con lo que establece el numeral 8 del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en cuanto señala que "El valor de las acciones de sociedades anónimas se reajustará de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor, en la misma forma que los bienes físicos del activo inmovilizado. Para estos efectos se aplicarán las normas sobre determinación del valor de adquisición establecida en el inciso final del artículo 18. Por lo que si la deducción principal de la base imponible de la reclamante es su inversión en acciones de la sociedad "Aqua S.A.", ella debe efectuarse de la manera en que dicho activo se valoriza, a falta de otra norma en contrario, según lo ordenado por la disposición legal citada, pues no existe ninguna otra regla que permita valorizar dichos activos a valor financiero para el propósito de la disminución de la base imponible.

Décimo cuarto: Que, de otra parte, si el legislador hubiere querido que la valorización de las inversiones para efectos de la rebaja se hiciera a valor "contable", "financiero" o "de libro" lo hubiera dicho expresamente, cosa que no hace, lo que tiene sentido y cobra importancia frente a la garantía constitucional de la reversa legal en materia tributaria, que impide modificar el criterio con que deben hacerse las deducciones de la base imponible, mas todavía si la ley que las reconoce debe interpretarse, en caso de duda, siempre en beneficio del contribuyente.

Décimo quinto: Que también es claro que cuando el inciso final del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales señala que "En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso segundo de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte del mismo", la expresión "aquella parte del mismo" inequívocamente alude al "capital propio tributario" y no a otra forma de valorizar el patrimonio o los activos del contribuyente, por lo que la rebaja solo puede hacerse en los mismos términos en que se tratan tributariamente sus inversiones, puesto que el "capital propio tributario" constituye también su base de impuesto.

Décimo sexto: Que reafirma el criterio que se viene sosteniendo la modificación introducida por la Ley Nº 20.280 al inciso final del artículo 24 de la Ley de Rentas Municipales, pues ahora se requiere exclusivamente del "certificado extendido por la o las municipalidades correspondientes a las comunas en que dichos negocios o empresas se encuentran ubicados" el que sólo puede extenderse, como parece evidente, en base a la patente pagada por éstas sobre el "capital propio tributario", que es por tanto el único dato que la municipalidad que expide el certificado debe conocer y considerar.

Décimo séptimo: Que es efectivo que el texto anterior del inciso final del citado artículo 24 - íntegramente sustituido por la Ley Nº 20.280- aludía a la contabilidad fidedigna del contribuyente, y que lo propio hace el artículo 5º del D.S. Nº 484, de 1980, del Ministerio del Interior, que reglamenta la aplicación de este impuesto. Pero tal referencia debía entenderse exclusivamente para los efectos de probar la existencia de las inversiones que disminuyen la base imponible y no para valorizarlas.

Décimo octavo: Que, en todo caso, la norma reglamentaria citada debe entenderse derogada al disponerse en el inciso final del artículo 24, hoy en vigor, que "El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso", de lo que se colige que, a lo menos en esa parte aquél precepto se encuentra derogado tácitamente, por lo que corresponde aplicar en esta materia exclusivamente la normativa legal.



Décimo noveno: Que, por lo razonado, esta Corte disiente de lo informado por el señor Fiscal Judicial en su dictamen de fojas 37, en cuanto concluye que el criterio conforme al cual se efectuó la valorización de las inversiones a deducir del capital propio de la reclamante se ajustó a la ley.

Por estas consideraciones y visto, además, lo establecido en las normas legales citadas, en el artículo 141 de la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, se acoge el reclamo de ilegalidad deducido a fojas 11 por don Pedro Troncoso Martinic, en representación de la sociedad Evagor S.A. en contra del Alcalde de la I. Municipalidad de Las Condes don Francisco de la Maza Chadwick, y se declara que la patente municipal correspondiente al segundo semestre de 2009 que la precitada sociedad pagó deberá recalcularse en base al criterio de la valorización tributaria de las inversiones; devolverse la diferencia debidamente reajustada de acuerdo al índice de precios al consumidor, más interés corrientes; y recalcular la patente municipal girada por el primer semestre de 2010 en base al mismo criterio antes referido.

Redacción del Abogado Integrante señor Emilio Pfeffer Urquiaga.

Regístrese, comuníquese y archívese en su oportunidad.

Rol Corte N°6535-2009.

Pronunciada por la Quinta Sala de esta Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, presidida por el Ministro señor Mauricio Silva Cancino, e integrada por la Ministro señora Jessica González Troncoso y el Abogado integrante señor Emilio Pfeffer Urquiaga.