



PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS EN LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

La Ley N° 20.322 que creó los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), incorporó un innovador medio de protección de determinadas garantías constitucionales (a saber, los numerales 21, 22 y 24 del Art. 19° de la Constitución Política de la República), con el fin de ampliar las posibilidades de acceso a una real justicia tributaria y de salvaguardar, en definitiva, la libertad económica de las personas, en cuanto contribuyentes.

Con oportunidad de la tramitación de la Ley, se pudo dar solución a problemas detectados por nuestra doctrina. Entre los cuales podemos destacar:

1. El Proyecto no se refería, ni aún genéricamente, a las resoluciones o medidas que podría adoptar el Juez Tributario en los casos en que acogiera la acción del contribuyente. El texto del Art. 156 inciso 3° del Código Tributario ("CT"), con una indicación genérica, resuelve esta indicación.
2. El Proyecto no resolvía la existencia de dos procedimientos y dos Tribunales distintos para abordar un mismo conflicto (recurso de protección y el que se comenta). El Art. 155 inciso 3° del C.T. soluciona esta controversia

3. La Ley, complementa los diferentes aspectos procesales del recurso con la inclusión de los Arts. 157 (que hace aplicable a su tramitación lo establecido para el procedimiento de reclamación) y 120 del C.T. (que hace aplicable a este título las normas del Código de Procedimiento Civil).

4. El Proyecto, al establecer la tramitación del recurso de apelación a interponer en contra del fallo de primera instancia, proponía que se realizara ante la Corte "en cuenta". El Art. 156 inciso 4to establece, en cambio, que "el recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos".

Sin embargo, a pesar de las buenas intenciones tenidas en consideración por el ejecutivo en su momento, cuando envió la Indicación N° 382-3549 de fecha 30 de Octubre de 2006 al Senado, solicitando la sustitución del Proyecto de Ley que había presentado la administración anterior, y los numerosos aportes realizados por las universidades y académicos de las mismas, es posible apreciar ciertas deficiencias del llamado "reclamo" por vulneración de derechos.

Entre ellas podemos identificar:

1. El uso, por parte del Art. 155 de la expresión "un particular". No se trata de un contribuyente, excluyéndose en este sentido a las entidades públicas, así como tampoco de

una persona. ¿Estarán incluidas las comunidades y las sociedades de hecho? Además, la expresión un implicará que ¿no podrán accionar de consuno varios particulares afectados? Una respuesta negativa a la pregunta anterior puede generar resultados nefastos, como el hecho de ser posible obtener fallos con diverso resultado, ante una misma causa y objeto de pedir.

2. La redacción de la parte final del primer inciso del Art. 155, puede, también, llegar a constituir una fuente de conflictos. Lo anterior, debido a que toda resolución que dicte o adopte el SII que incida en los elementos que sirvan de base para determinar impuestos a un contribuyente, es reclamable, por lo tanto, casi la mayoría de los actos del Servicio pueden tener efectos en la tributación de un contribuyente y desde este punto de vista, no sería posible que sean materias del reclamo por inconstitucionalidad en los casos en que incida en los impuestos del contribuyente¹. En otras palabras, el procedimiento de reclamación puede llegar a tener una mayor preponderancia y terminar por sustituir, en la práctica, al de vulneración de derechos en la protección de los mismos, lo que sin duda constituye un retroceso para el razonamiento detrás de los nuevos TTA.

¹ ALAMOS VERA, Eduardo, "Protección de Garantías Constitucionales del contribuyente. Un tribunal y una acción especial", Instituto Chileno de Derecho Tributario, [WEB] <http://www.ichdt.cl/proteccion.htm>, Visitado Noviembre, 2009.

3. El examen de admisibilidad que debe realizar el Juez Tributario de acuerdo al Art. 156, es una atribución que podría ser fuente de situaciones de mayores conflictos, por cuanto no se trata de un elemento objetivo o simplemente material, sino de fondo. No hay razones para permitir que el Juez declare inadmisibile la acción, bajo este argumento.

4. El Art. 156 inciso segundo establece que "Acogida a tramitación, se dará traslado al Servicio por diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el Servicio, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas". Don Eduardo Álamos Vera, es de la opinión que tal posibilidad debiera ser eliminada, exigiendo como trámite obligatorio el informe del Servicio. Su criterio se sustenta en el hecho que una acción protectora y las modernas corrientes del Derecho Administrativo así lo exigen.

Esperamos que nuestros tribunales de justicia estén dispuestos a recoger estas y otras indicaciones que nuestra doctrina y la misma práctica legal, realicen, de tal forma que el lema "justicia para todos" pueda, paso a paso, convertirse en una realidad.

² Ob Cit

RECURSO DE RESPOSICIÓN ADMINISTRATIVA

Uno de los aspectos fuertemente cuestionados del proyecto de Ley original que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA, Boletín N° 3.139 del año 2005), era el establecimiento de una instancia prejudicial, similar a los múltiples procedimientos alternativos de solución de conflictos ante sede administrativa en Estados Unidos (a saber, todos de carácter voluntario), de carácter obligatoria.

Lo anterior, implicaba que un contribuyente no podría deducir un reclamo si previamente no se había sometido a esta vía. Esto constituía un serio atentado contra el derecho a la defensa y al debido proceso, dos pilares fundamentales sobre los cuales han descansado todas las reformas judiciales que se han suscitado en nuestro país, en estos últimos años.

La Ley N° 20.322, en cambio, consagró la procedencia facultativa del recurso de reposición administrativa, regulado en la Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, con modificaciones.

El procedimiento es, básicamente, como sigue:

1. El plazo de interposición del recurso es de 15 días, desde que ha ocurrido el hecho que lo motiva. Los plazos a que se refiere este artículo se regulan por lo señalado en la ley N° 19.880. Son plazos de días hábiles, entendiéndose por inhábiles los sábados, domingos y festivos.

2. La reposición se entenderá rechazada, en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pro-

nuncia sobre ella dentro del plazo de 50 días, contado desde su presentación.

3. La presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo 124 del Código Tributario y 122 del Decreto con Fuerza de Ley N° 213 u Ordenanza de Aduanas (O.A.).

4. No serán procedentes los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

En lo referido a la O.A. es importante destacar que no todas las materias de competencia de los T.T.A. son susceptibles de reposición administrativa; sólo aquellas señaladas en el Art. 117 de la O.A. Si bien esperamos que la utilización del recurso de reposición administrativa permita evitar litigios de manera considerable, creemos sin embargo, que la discusión debe darse en un área que aún no ha sido tratada por nuestra dogmática tributaria nacional, nos referimos a la de las soluciones alternativas de conflictos tributarios, que permitan la solución de los conflictos referidos a impuestos a través de procedimientos no contenciosos, conocidos y reglados.

El arbitraje, la transacción, la mediación, el uso de estipulaciones previas al juicio, de procedimientos abreviados en juicios de bajas cuantías, etc. Todos estos mecanismos constituyen las verdaderas causas, al menos en la experiencia comparada, de la descongestión del sistema judicial. Todo esto se traduce en una sensación generalizada de confianza en la judicatura lo que permite, indirectamente, una mayor predisposición de parte del contribuyente a llegar a un arreglo previo a la instancia judicial.

EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA CIRCULAR N° 57 DEL 16 DE OCTUBRE DE 2009

Los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional (CDTI) tienen por objetivos principales: (i) la eliminación o mitigación del fenómeno conocido como doble tributación internacional y, (ii) el intercambio, entre administraciones tributarias, de información tributaria relevante que permita evitar la evasión de impuestos.

En este escenario y estando vigente un gran número de CDTI, la autoridad administrativa ha reglado, definido e interpretado, ciertos conceptos atinentes a la doble tributación internacional. Uno de los últimos esfuerzos en este sentido fue la Circular N° 57 de octubre de este año, el Servicio de Impuestos Internos (SII) explica el concepto de “Beneficiario Efectivo”, el cual es de suma importancia para aplicar correctamente los CDTI suscritos por Chile. Asimismo, mediante esta circular el SII se pronuncia respecto a las cláusulas para evitar el “Tax Treaty Shopping” que forman parte de nuestros CDTI, esto es, aquellas cláusulas que exigen una legítima razón de negocios para poder acogerse a los beneficios otorgados por estos CDTI.

Con respecto al primer tema, la explicación del concepto de “Beneficiario Efectivo”, el SII señala que el objetivo que se persigue con la introducción de este término en los CDTI es evitar que se haga un uso indebido de los beneficios concedidos en éstos, principalmente en relación con la rebaja de las tasas de impuestos de reten-

ción sobre rentas cubiertas en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) y en el CDTI entre Chile y Malasia también en relación a las rentas por servicios técnicos cubiertas en su artículo 14.

Esta circular postula que *“el solo hecho que un residente de un Estado Contratante reciba rentas cubiertas por un CDTI en los artículos mencionados, provenientes del otro Estado Contratante, no le da derecho a obtener los beneficios del mismo, ya que el contribuyente debe cumplir con el requisito de ser el beneficiario efectivo de la renta en cuestión”*.

Como es sabido, el concepto “Beneficiario Efectivo” no se encuentra definido en los tratados para evitar la doble tributación internacional. Asimismo, nuestra legislación tributaria tampoco ha dado una definición del mismo. Ahora bien, el SII se refirió tangencialmente a este concepto en la Circular N° 16 del 26 de febrero de 2009. Con todo, es en la Circular N° 57 que el SII aborda con profundidad este tema. El SII señala en esta circular que *“en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena”*.

A la luz de los comentarios de la OCDE, el SII señala que *“se excluyen del concepto de beneficiario efectivo a aquella persona residente en un Estado contratante que percibe una renta pero que actúa en*

su calidad de agente o de mandatario. Esto dado que sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera los beneficios de un CDTI basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. Asimismo, los comentarios señalan que sería contradictorio con los objetivos y propósitos del CDTI que el Estado fuente concediera una rebaja o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la respectiva renta. Asimismo se excluye del concepto a aquellas personas que tienen poderes limitados sobre la renta en cuestión”.

En consecuencia, no gozará de los beneficios otorgados por los CDTI aquel residente de uno de los Estados contratantes que sea agente o mandatario de otro y, en general, todas las personas que actúan como intermediarios de otras. Bien mirado, lo que quiere decir el SII, basado en los comentarios de la OCDE, es que la sola residencia no es un hecho que permita perse a la persona gozar de los beneficios derivados de un CDTI, de ahí el concepto de “Beneficiario Efectivo”. A mayor abundamiento, el SII afirma que *“en las situaciones antes descritas se excluyen de la calidad de beneficiario efectivo a las personas mencionadas ya que aún cuando tienen la calidad de residente del otro Estado contratante, al no ser considerados como los beneficiarios de la renta para fines tributarios en el Estado donde son residentes, no existiría riesgo de doble tributación”.*

Posteriormente, el SII aborda el concepto de “sociedades instrumentales” o,

en inglés, *conduit companies*, las que también estarían excluidas, cumpliendo ciertos requisitos, del concepto de “Beneficiario Efectivo”. La circular en comento señala que *“el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE titulado “Double taxation conventions and the use of conduit companies”...llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas”.*

La OCDE define la *“sociedad instrumental”* como aquella que *“reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI”.* Un factor a considerar al momento de catalogar una sociedad de instrumental es revisar si ha realizado *“acuerdos instrumentales”*, que son entendidos como *“aquellos, por medio de los cuales un residente de un Estado con derecho a los beneficios del CDTI, recibe una renta originada en el otro Estado contratante, pero se obliga legalmente o de hecho a traspasar directa o indirectamente, todo o parte importante de tal renta, en cualquier tiempo, de cualquier forma y a cualquier título que implique perder la facultad de disponer de dicha renta por parte del receptor original, a otra persona que no es residente de los Estados contratantes”.*

Entre los requisitos que deberá cumplir una sociedad para no ser considerada como instrumental están: (1) la disponibilidad de un lugar físico donde la sociedad pueda desarrollar las actividades

que dan origen a tales rentas; (2) la existencia de activos en el Estado donde ésta se encuentra constituida; (3) la existencia de activos para llevar a cabo tales actividades; (4) los riesgos asumidos en relación con la renta percibida; (5) la capacidad funcional que la sociedad tiene para desarrollar sus actividades.

Ahora bien, para catalogar a una sociedad de instrumental no sólo hay que analizar las características de éstas, sino que habrá que indagar respecto a las circunstancias económicas de la transacción o serie de transacciones. A modo de ejemplo, la circular señala que los factores a considerar son: (1) la existencia de alguna obligación, ya sea legal o de hecho, de traspasar las rentas recibidas a terceras personas; (2) si es que la entidad intermediaria percibe alguna comisión o "spread" por la transacción; o (3) si se han constituido garantías por otras partes en relación con las obligaciones de la sociedad que solicita los beneficios del CDTI.

A modo de conclusión esta circular señala que *"para que un residente de un Estado contratante sea calificado como beneficiario efectivo de una renta, se requiere que la persona que invoca los beneficios del convenio, ya sea natural o jurídica, no cumpla con los criterios antes enunciados para ser calificado como instrumental, concepto que se determinará no tan sólo analizando si la persona actúa como agente o mandatario, sino también pudiendo considerar el simple hecho que tal persona realiza un acuerdo instrumental"*.

Es necesario señalar algo de importancia, la Circular aclara que cuando el receptor de una renta dada es residente de un Estado con el cual Chile tiene un CDTI vigente o de un tercer Estado sin CDTI y

este receptor se encuentra actuando sólo como un mero agente o intermediario del beneficiario efectivo de la renta, este último con residencia en un Estado con el cual Chile tiene un CDTI, el CDTI aplicable será aquel vigente entre Chile y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de la renta.

Para dejar más claro aún que entiende el SII por *"Beneficiario Efectivo"*, la circular en examen da ejemplos prácticos que ayudan a entender este concepto. Un segundo tema que aborda el SII en la circular en comento, dice relación con las normas de exclusión de beneficios para rentas pasivas, esto es, cláusulas dentro de los CDTI que aspiran a evitar lo que se denomina *"Tax Treaty Shopping"*, en otras palabras, se exige una *"legítima razón de negocios"* para conceder los beneficios del CDTI. En las palabras del SII: *"En los comentarios al Modelo OCDE se describe una norma de exclusión cuyo propósito es evitar que los beneficios previstos en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses), 12 (regalías) y 21 (otras rentas) del Modelo OCDE puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de verse favorecido con dichos beneficios... Tal norma viene a confirmar uno de los principios rectores en la aplicación de los CDTI, esto es, que sus beneficios no deben ser otorgados cuando uno de los propósitos principales para realizar determinadas operaciones ha sido asegurar un tratamiento tributario más favorable, ya que la entrega de los beneficios en tal caso estaría en contradicción con los objetivos y propósitos de las cláusulas pertinentes del CDTI... esta norma, que se aplica con independencia del concepto de beneficiario efectivo antes descrito, exige que*

la transacción o serie de transacciones de que se trata, tengan como propósito principal, o sea uno de sus propósitos principales, obtener beneficios que sin la existencia de la transacción no se hubiesen otorgado. Para determinar que un contribuyente se encuentra en tal situación, el Servicio de Impuestos Internos tendrá que analizar la transacción o serie de transacciones en su debido contexto y caso a caso, pues cada situación debe considerarse de acuerdo a sus particulares hechos y circunstancias.”

En todos los CDTI suscritos por Chile se ha incluido este tipo de cláusula “para limitar la imposición en la fuente de intereses y regalías. También se ha incluido respecto a dividendos en gran parte de ellos. En algunos CDTI se ha incorporado como parte de sus Disposiciones Misceláneas, del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, de la Cláusula de Limitación de Beneficios o de su Protocolo, remitiéndose, según sea el caso, a la imposición de intereses, rega-

lías, dividendos, u otras rentas”.

Tal como lo hizo para explicar el sentido y alcance del concepto de “Beneficiario Efectivo”, el SII a través de un caso práctico explica en que situaciones podría ser aplicable esta norma de exclusión.

Para terminar, la Circular N° 57 concluye que tanto la cláusula del Beneficiario Efectivo como la que exige una legítima razón de negocios, son normas que fijan criterios para determinar si procede o no otorgar los beneficios de un determinado CDTI y también actúan como normas de control que tienden a evitar el abuso o uso indebido de estos convenios. Con todo, estas dos normas son independientes la una de la otra. Citando al SII: “estas normas tienen como propósito asegurar que los beneficios del convenio sean obtenidos por residentes de los Estados contratantes y no por residentes de terceros Estados que no tendrían derecho a tales beneficios”.

PATENTES MUNICIPALES.

ESTADO ACTUAL DEL TEMA

Un tema que ha estado en boga en el último año ha sido la posibilidad de que las sociedades de inversión paguen patente municipal.

El DL N° 3063 sobre rentas municipales, del año 1979, establece en su artículo 23 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”*.

En consecuencia, podemos concluir que la mayoría de las sociedades estarán sujetas a este impuesto municipal, dado que este impuesto grava prácticamente todas las actividades económicas. Con todo, no es para nada claro que las sociedades de inversión, al menos las de responsabilidad limitada, deban pagar este tributo. La clave para dilucidar esto está en analizar si las actividades de las sociedades de inversión se pueden considerar como actividades terciarias¹.

En cuanto a la tasa de este impuesto, el art.

¹ El artículo 2 letra c del Decreto Supremo 484 del Ministerio del Interior, de fecha 30 de abril de 1980, que reglamenta el art. 23, señala que actividad terciaria es la que consiste 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.

24 del DL 3063 señala *“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 (0,25% y un 0,5% del capital propio del contribuyente), la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a cuatro mil unidades tributarias mensuales”*. Ahora bien, se entenderá por capital propio de cada contribuyente 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 deba 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. En los casos de los contribuyentes que no están obligados a demostrar sus rentas mediante un balance general pagarán una patente por doce meses igual a una unidad tributaria mensual.

De la forma de calcular la tasa podemos inferir que si se obliga a pagar a las sociedades de inversión este tributo, los niveles de recaudación de los municipios subirán enormemente. Por lo tanto, no es un tema menor el determinar si este tipo de sociedades están obligadas a pagar patente municipal.

Recientemente la Corte Suprema, conociendo de recursos de casación en el fondo, se ha pronunciado respecto a si las sociedades de inversión deben pagar este impuesto municipal. Existen dos pronunciamientos del máximo tribunal, el primero es del 9 de julio de 2008² y el segundo,

más reciente, de 26 de noviembre de 2008³. En ambos casos se trata de sociedades de inversión que restringieron expresamente su objeto social a actividades más bien de índole civil, pasivas, que al parecer no ejercen actividad lucrativa⁴, en consecuencia, no realizarían actividades terciarias al tenor de la Ley de Rentas Municipales.

En el primer caso, se trata de la sociedad El Manzano Ltda. que decidió restringir su objeto social exclusivamente a actividades civiles, consistentes en inversiones en toda clase de bienes corporales e incorporeales, dejándose expresa constancia que la sociedad no podrá ejecutar actividad comercial ni de servicios, como tampoco la elaboración de bienes. El máximo tribunal señaló que “Que conforme a los antecedentes que constan en autos, *“Inversiones El Manzano Limitada”* sólo posee inversiones en bienes raíces y depósitos a plazo y no obtiene algún tipo de lucro o ganancia colocando algún producto en el mercado, de tal manera que no requiere de un local o establecimiento para funcionar. Aún más, en el estatuto de dicha persona jurídica le quedó prohibido realizar actividades comerciales y, por consiguiente, su actividad no configura un hecho gravado en el ci-

² Inversiones El Manzano Ltda. c/ Municipalidad de Vitacura, ROL 601-2007

³ Serman Dvorquez, Myriam c/ Municipalidad de Las Condes, más conocido como caso Compañía 3P, ROL 4741-2007

⁴ En efecto, muchas sociedades de inversión sólo son vehículos que se utilizan para invertir en bienes corporales e incorporeales y que, por lo tanto, carecen de actividad efectiva (TAX NEWSLETTER N° 1, Guerrero, Olivos, Novoa y Errázuriz Abogados)

tado artículo 23...”. Siguiendo este razonamiento la Corte Suprema señaló que la actividad que realiza la Sociedad El Manzano es eminentemente civil y por ende no clasifica como secundaria ni terciaria, al tenor del artículo 23 del DL 3063. Por estos argumentos rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la Ilustre Municipalidad de Vitacura que intentaba revocar una sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago que declaró que esta sociedad no estaba afecta al pago de patente municipal.

El segundo caso es muy similar, puesto que la Compañía 3P también decidió restringir su objeto social exclusivamente a actividades civiles, consistentes en inversiones de carácter permanente en todo tipo de bienes, administrar tales inversiones y bienes y percibir sus frutos y rentas pudiendo realizar los demás negocios rentísticos y de mera inversión que decidían sus administradores. Se dejó, además, expresa constancia que la sociedad no podrá efectuar actividades que consistan en el comercio y distribución de bienes, ni en la prestación de servicios, excluyéndose de su objeto social la realización de actos de comercio, sin perjuicio de que la sociedad pueda ejecutarlos esporádicamente (en especial los relativos a operaciones en el mercado de capitales), sólo con los frutos provenientes de la realización de su objeto o para la inversión de sus haberes.

Conociendo de éste caso, la Corte Suprema ratificó el razonamiento ya esgrimido en el caso anterior, puesto que rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la Municipalidad de Las Condes y ratificó el criterio de que la Compañía 3P, como sociedad de inversión, no está afecta a patente municipal, puesto que en sus es-

tatutos le quedó prohibido realizar actividades comerciales.

Esta sentencia, asimismo, nos proporciona otro criterio para determinar si una sociedad de inversión está o no afectada a la patente municipal. La circunstancia de que la sociedad 3P no realiza sus actividades en un lugar determinado, refuerza el hecho de que no está afectada al pago de patente municipal.

Una cuestión interesante que ambas sentencias establecen, tiene que ver con el ya mencionado reglamento N° 484. En ambos casos, los recurrentes afirman que las actividades de las sociedades de inversiones en cuestión se encuentran abarcadas por la definición de actividad terciaria que proporciona este reglamento.

Este, señala que se entenderá por actividad terciaria “en general, toda actividad lucrativa que no quede comprendida en las primarias y secundarias”. En consecuencia, se trataría de una norma residual que incluye todo lo que no está incluido en las otras dos categorías. Pues bien, la Corte Suprema señaló, respecto a esta conclusión, que si se admitiera esta interpretación, una norma reglamentaria estaría estableciendo un elemento de la obligación tributaria, el hecho gravado, lo que infringiría el principio de legalidad tributaria, de consagración constitucional, pues un reglamento no puede ir más allá de la ley.

Las mencionadas sentencias que dan la razón al contribuyente se refieren a casos donde la sociedad de inversión es una sociedad de responsabilidad limitada. Pues bien, en aquellos casos en que la sociedad de inversión esté constituida como sociedad anónima existe un criterio asentado respecto a que como las sociedades anónimas son siempre mercantiles⁵ y entre

las actividades gravadas con patente municipal se encuentra el ejercicio del comercio, una sociedad anónima, independiente de la actividad que efectivamente realice, siempre estará afectada al pago del tributo en comento⁶.

Con todo, en el mes de septiembre de este año la tercera sala de la Corte Suprema⁷ dictó un fallo que parece haber cambiado el criterio respecto de las sociedades de inversión constituidas como sociedades de responsabilidad limitada. Pues para un caso prácticamente idéntico en que la sociedad de inversión recurrente limita su objeto social exclusivamente a actividades de índole civil se falló de manera totalmente distinta a las sentencias del año 2008 citadas más arriba, es decir, el máximo tribunal declaró que a esta sociedad correspondía el pago de patente municipal, sin importar que realice actividades civiles, ya que aunque sean de esta índole igual “*importan la obtención de lucro o ganancia, es decir, se trata de actividades lucrativas y por consiguiente configuran un hecho gravado en el citado artículo 23*”⁹. En otras palabras, la Corte en esta oportunidad dio más importancia al tema del lucro que al hecho que

⁵ Ver art. 1 de la ley N° 18.046.

⁶ Ver la reciente sentencia de la Corte Suprema Rol N° 666-2008, de fecha 7 de octubre de 2009.

⁷ Nótese que la conformación de la sala es sustancialmente la misma a la que existía al momento de dictar los fallos del año 2008. La única diferencia es que en la dictación de la sentencia en comento no participó el Ministro Pedro Pierry.

⁸ Ver la sentencia de la Corte Suprema Rol N° 2516-2008, de fecha 29 de septiembre de 2009.

⁹ Considerando 10° de la citada sentencia.

la sociedad tenga por objeto actividades civiles más bien pasivas. A mayor abundamiento, la sentencia en comento señala que *“que refuerza lo anterior la circunstancia de que el artículo 27 de la ley ya citada establece que sólo están exentas del pago de patente municipal las personas jurídicas sin fines de lucro que realicen acciones de beneficencia, de culto religioso, culturales, de ayuda mutua de asociados, artísticas o deportivas no profesionales y de promoción de intereses comunitarios”*¹⁰.

Como se podrá apreciar entonces, el conflicto jurídico-tributario que se genera aquí involucra a las sociedades de inversión

constituidas como sociedades de responsabilidad limitada, pues por un lado tenemos dos criterios antagónicos en nuestra jurisprudencia judicial: aquellos fallos que afirman que las sociedades de inversión no deben pagar este tributo y el reciente fallo de septiembre de este año que a partir de hechos idénticos establece exactamente lo contrario. Por otro lado tenemos a las municipalidades que insisten en cobrar patente municipal a estas sociedades, sin respetar normas de prescripción toda vez que, a su juicio, éstas deben ser alegadas por los contribuyentes.

¹⁰ Considerando 11° de la citada sentencia.