

## TRIBUTACIÓN DE LOS CLUBES DEPORTIVOS TRAS LA LEY N° 21.564

### *SPORT CLUBS TAXATION AFTER LAW 21.564*

Gloria Flores Durán\*

**RESUMEN:** Analiza las modificaciones efectuadas a las normas que establecen exenciones para los clubes deportivos. Para ello, revisa brevemente el derecho comparado y la historia de las reglas que establecieron tratamientos especiales para los clubes deportivos en Chile, reflexionando sobre las implicancias que tiene en materia de subsidios el apresurado cambio legal que se efectuó para efectos de realizar los llamados Juegos Panamericanos.

**PALABRAS CLAVE:** clubes deportivos, tributación del deporte, corporaciones sin fines de lucro.

**ABSTRACT:** *Analyzes the modifications made to the rules that establish exemptions for sports clubs. To do this, it briefly reviews comparative law and the history of the rules that established special treatments for sports clubs in Chile, reflecting on the implications of the hasty legal change that was made for the purpose of holding the so-called Pan American Games in terms of subsidies.*

**KEY WORD:** *sports clubs, sports taxation, non-profit organizations.*

### 1. INTRODUCCIÓN

El entusiasmo por organizar clubes deportivos fue traído a Chile por los inmigrantes europeos que se instalaron en nuestras costas a partir de la independencia. De esta manera, ya en 1851 la caza comienza a ser practicada como deporte por los comerciantes ingleses avecindados en el principal puerto de entonces, dando con ello paso al establecimiento en 1860 del “Valparaíso Hunt –más tarde, Valparaíso Paperchase Club–. Ese mismo año también se fundó el Valparaíso Cricket Club”<sup>1</sup>.

La pasión que los chilenos tenían por los caballos se sumó a la tendencia de organizar estas actividades mediante clubes y, en aquellos en los que se criaban y entrenaban caballos, además, “los primeros deportes tuvieron un impulso privado”<sup>2</sup> que sirvió de molde para la expansión de clubes y federaciones.

Ahora, cuando los clubes deportivos tienen éxito surgen de inmediato una serie de problemas que van desde la calificación jurídica de ellos, hasta las obligaciones laborales y fiscales que resultan de sus actividades.

Lo antes indicado no es para nada nuevo en nuestro país, como se puede apreciar tan solo de consultar la memoria de titulación de Eliodoro Abarca Zamorano, que en 1941 analizaba la Sociedad Anónima “Club Hípico de Santiago” que, constituida en 1869 como una institución deportiva que buscaba fomentar y mejorar las razas de caballos en nuestro país,

---

\* Abogado Universidad de Concepción. Magíster en Contratación Comparada e Internacional Universidad de Chile. Master of Applied Economics, Georgetown University. Profesora en las universidades Adolfo Ibáñez y de Concepción. KPMG. Correo electrónico: gloriaflores@kpmg.com. Recibido 12 de abril de 2023, aceptado 30 de mayo de 2023.

<sup>1</sup> MARÍN (2007) p. 13.

<sup>2</sup> MARÍN (2007) p. 17.

para lo que formaría campos adecuados para las carreras, exhibiciones y concursos de caballos, tuvo un nivel de éxito que llevó a discutir si debía ser considerada una sociedad comercial -porque no lo eran necesariamente las sociedades anónimas en esa época- considerando que, más que los deportes ecuestres, su actividad principal era propiamente una empresa de espectáculos.<sup>3</sup>

El ejemplo anterior nos muestra dos aspectos de los clubes, por un lado, la promoción del deporte y, por otro, el espectáculo que implica que su práctica atraiga espectadores.

Contraste, cuando los clubes deportivos luchan por subsistir, ellos suelen buscar el apoyo del Estado, que implementa diferentes políticas de apoyo a la práctica del deporte que, en definitiva, en nuestro país se traducen en subsidios.

Muchos de los problemas que surgen en Chile a raíz de las modificaciones a regulaciones impositivas, se explican por lo apresuradas que ellas son, lo que parece ser aplicable a este análisis. Al efecto, la reforma a la tributación de los clubes deportivos surge del Mensaje del ejecutivo del 12 de diciembre de 2022, concluyendo pocos meses después, el día 9 de mayo de 2023, con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 21.564.

Es decir, en unos 5 meses de derogó una normativa que tenía una historia que se arrastraba desde la primera mitad del siglo pasado, sin que se analizaran los variados aspectos e implicancias de la institucionalidad que se derogaba.

Dicho eso, la implicancia más relevante que podemos mencionar sin hacer un estudio detallado de la materia es presupuestaria y, si bien en Chile el aporte de privados al deporte amateur se hace mediante donaciones que tienen una regulación especial, mientras que los aportes estatales se hacen a través de subsidios, lo que no parece haber sido considerado en esta modificación, porque al no existir una reglamentación tributaria particular aplicable a los subsidios fiscales que reciben clubes y federaciones, ellos pasarán a ser ingresos constitutivos de renta.

Al efecto, como veremos en este trabajo, mientras los clubes se regían por la Ley N° 8.834, dictada en 1947, estaban exentos del impuesto de primera categoría en la medida que aplicaran las reglas de dicha ley y, tras su derogación, tal como lo ha interpretado de manera sistemática<sup>4</sup> el Servicio de Impuestos Internos, parece ser inevitable concluir que “atendido que no existe norma legal que confiera un tratamiento tributario especial a los subsidios”<sup>5</sup> ellos “son aplicables las normas generales en la materia, siendo ingresos constitutivos de renta para quien los reciba, en los términos del artículo 2° de la LIR”<sup>6</sup>.

Lamentablemente, la información sistematizada más reciente sobre de los subsidios deportivos es del año 2017 pero, tan solo para efectos de contextualizar la magnitud del tema, el presupuesto de los programas de subsidio del deporte del año 2017 ascendía a \$57.766.676 millones<sup>7</sup>, los que pasarían a ser un ingreso renta para clubes y federaciones, con todas las consecuencias que ello tiene.

En el siguiente trabajo no se busca agotar la materia analizada, por lo que abordaremos la tributación de los clubes deportivos, planteando el problema que implica la nueva regulación, y excluirémos del presente estudio las reglas que son aplicables a las sociedades anónimas deportivas.

## **2. LA TRIBUTACIÓN DE LOS CLUBES DEPORTIVOS EN EL DERECHO COMPARADO**

No es inusual encontrar reglamentaciones especiales que buscan fomentar la creación de organizaciones sin fines de lucro en general y de instituciones dedicada al deporte en particular.

---

<sup>3</sup> ABARZA ZAMORANO (1941) p. 76.

<sup>4</sup> Sin perjuicio de algunos pagos del Estado que constituirían compensaciones. Oficio SII N° 1.242, de 2021.

<sup>5</sup> Oficio SII N° 77, de 2022.

<sup>6</sup> Oficio SII N° 77, de 2022.

<sup>7</sup> INDP (2017).

En Alemania no existe un régimen tributario especial para los clubes deportivos, pero sí existe un régimen fiscal especial para las organizaciones sin fines de lucro, al cual estos se pueden acoger.<sup>8</sup> Entre las características relevantes de tal regulación, se encuentra el que deben inscribirse en un registro público que da cuenta de sus fundadores, administradores, etc.,<sup>9</sup> el que permite obtener esa información a cualquier persona.

La exención alemana cubre cuotas, membresías, donaciones, ingresos de inversiones de capital<sup>10</sup> y aplica a ciertos ingresos comerciales relacionados con la actividad principal de la entidad sin fines de lucro, entre las que se encuentra el arriendo del estadio, la venta de boletos para los partidos, entre otros.<sup>11</sup> En Francia,<sup>12</sup> Italia<sup>13</sup> y España<sup>14</sup> tampoco existe un régimen tributario especial para los clubes deportivos.

En general, los problemas que tienen los clubes extranjeros con las administraciones fiscales se relacionan con la tributación de las contraprestaciones de los jugadores, que en muchas ocasiones se estructura mediante alguna forma de explotación de derechos de imagen<sup>15</sup>.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DE LOS CLUBES DEPORTIVOS EN CHILE ANTES DE LA LEY N° 21.564

Un club deportivo puede no tener personalidad jurídica, en cuyo caso no suele ser beneficiario de algún privilegio en materia fiscal. Luego, para ser una persona distinta de sus miembros, los clubes deportivos se deben organizar como corporaciones o fundaciones pudiendo, en algunos casos, transformarse en sociedades anónimas deportivas.<sup>16</sup> Como se indicó antes, no nos referiremos en este trabajo a estas sociedades, limitando nuestro estudio a los clubes organizados como personas jurídicas sin fines de lucro.

La principal exención del impuesto a la renta que beneficiaba a las instituciones deportivas<sup>17</sup> con personalidad jurídica se encontraba en la Ley N° 8.834 de 1947, recientemente derogada por la Ley N° 21.564, publicada en el Diario Oficial con fecha 9 de mayo de 2023.

La normativa de 1947 sirvió en su momento de *tabula rasa* para los problemas que enfrentaban los clubes deportivos en la época en que esa ley se dictó<sup>18</sup>.

Es importante recordar que esta primera regulación especial fue promulgada cuando la Ley sobre Impuesto a la Renta tenía 6 categorías<sup>19</sup>, por lo que ella eximió a las instituciones deportivas del impuesto a la renta, entendiéndose que la referencia que hacía a la tercera categoría comprendía a la primera categoría de la ley vigente<sup>20</sup>.

Para la procedencia de esta exención se exigía que la finalidad de las instituciones beneficiadas fuese la práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes y que no hicieran participar a los beneficios que obtuvieran a sus dirigentes y asociados mediante remuneraciones, participaciones, asignaciones, etcétera<sup>21</sup>.

<sup>8</sup> ENGELHARD y WASSENHOVEN (2020).

<sup>9</sup> ENGELHARD y WASSENHOVEN (2020).

<sup>10</sup> RICHTER y GOLLAN (2020).

<sup>11</sup> ENGELHARD y WASSENHOVEN (2020).

<sup>12</sup> SOIRON y GOBARDHAN (2020).

<sup>13</sup> REVELLO *et al.* (2020).

<sup>14</sup> LÓPEZ BATET y VÁZQUEZ MORAGA (2020).

<sup>15</sup> HMRC (sin fecha).

<sup>16</sup> Art. 25 de la Ley N° 20.019, de 2005.

<sup>17</sup> Algunos problemas se han presentado con entidades con objetos más amplios. Oficio SII N° 2.813, de 1997. Se ha considerado que las carreras de caballos fina sangre no serían una actividad deportiva. Oficio SII N° 97, de 1986.

<sup>18</sup> La Ley N° 8.834, de 1947, condonó los impuestos que, a esa época, adeudaban las entidades beneficiadas con la exención que se establecía.

<sup>19</sup> VERGARA QUEZADA (2019).

<sup>20</sup> AGUILERA *et al.* (1969) p. 296.

<sup>21</sup> AGUILERA *et al.* (1969) pp. 296-297 y Número II de la Circular SII N° 106, de 1979.

La particularidad de este régimen de especial era que no aplicaba de pleno derecho, sino que requería la verificación previa del cumplimiento de los requisitos comentados<sup>22</sup>, lo cual exigía una inscripción ante el SII para acreditar con sus estatutos el cumplimiento de tales circunstancias.<sup>23</sup>

La liberación de impuesto a la renta alcanzaba a los ingresos de los clubes relacionados con su actividad principal, habiendo reconocido el Servicio de Impuestos Internos (SII) que cubría también algunas actividades accesorias a la actividad de práctica, fomento o difusión deportiva<sup>24</sup>. El SII había señalado asimismo que esta exención debía interpretarse en armonía con lo establecido por el artículo 40 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (que exime del impuesto de primera categoría a las instituciones exentas por leyes especiales), haciendo aplicable la limitación regulada en el inciso final del referido artículo 40, de manera que la exención del impuesto a la renta no se entendía aplicable respecto de rentas clasificadas en los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la ley del ramo.

En último término, los ingresos por actividades ajenas a la actividad principal, no se beneficiaban de la exención, como tampoco los ingresos correspondientes a las actividades de los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como podría ser la venta de bienes o regalías por uso de marcas, incluso si se dedican exclusivamente a su actividad deportiva.<sup>25</sup>

Sin perjuicio de lo indicado, nuestros tribunales habían resuelto que el arriendo de partes del inmueble en el que operaba un club deportivo, las ventas del restorán (casino) a sus socios, y los ingresos por la publicidad que se hace en el recinto y por uso de indumentaria deportiva, se encontraban exentos del impuesto de primera categoría, de conformidad con el artículo 1 de la Ley N°8.834<sup>26</sup>, lo que generó discusión respecto a si la venta de artículos de recuerdo y el arriendo de espacios para publicidad quedaban comprendidos en la exención de la Ley N°8.834.<sup>27</sup>

Si bien no quedaba totalmente claro si la exención cubría los ingresos por producción y transmisión que pudieren percibir estos contribuyentes,<sup>28</sup> en el caso de los clubes de fútbol, las rentas obtenidas por transmisiones quedan afectas a tributación debido a que los clubes otorgaron un mandato a su asociación para que ésta participara, por cuenta y riesgo de los primeros, en la sociedad que transmite los eventos deportivos, percibiendo los clubes los dividendos pagados por ella.<sup>29</sup> Asimismo, el SII ha considerado que la cesión temporal de los derechos de transmisión de los partidos otorgados por los clubes se encuentra gravada con IVA.<sup>30</sup>

Más allá de la normativa de exención de la Ley N° 8.834 recién comentada, y que hoy se encuentra derogada, los clubes deportivos organizados como instituciones sin fines de lucro no tributan por las cuotas que paguen sus socios o asociados, en tanto dichas cuotas corresponden a un ingreso no constitutivo de renta.<sup>31</sup> Asimismo, dado que dichas cuotas no corresponden a la remuneración de un servicio, no se encuentran afectas a IVA.<sup>32</sup>

Del pago por el uso de recintos deportivos que no se incluyen en las membresías de los clubes,<sup>33</sup> el SII ha sostenido que se debe distinguir si ellas implican entretenimiento o salud, lo que implica que las entradas a las piscinas se consideran siempre gravadas con el IVA,<sup>34</sup> mientras que se presentan muchos problemas prácticos en el caso de los gimnasios, aun

<sup>22</sup> Oficio SII N° 2.896, de 2019.

<sup>23</sup> Número II de la Circular SII N° 106, de 1979 y Oficio SII N° 3.221, de 1982.

<sup>24</sup> Oficio SII N° 2.813, de 1997.

<sup>25</sup> Oficio SII N° 3.804, de 1992.

<sup>26</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2018).

<sup>27</sup> Ante la Corte Suprema, en la causa caratulada *Club Deportivo Huachipato con SII*.

<sup>28</sup> Oficio SII N°1.990, de 2019.

<sup>29</sup> *Deportivo Ñublense S.A.D.P. con SII* (2015) y Oficio SII N°693, de 2018.

<sup>30</sup> Oficio SII N° 3.330, de 1995 y Oficio SII N°1.990, de 2019.

<sup>31</sup> Conforme a lo dispuesto en el Art. 17 N°11 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>32</sup> Oficio SII N° 2.114, de 2020 y Oficio SII N° 1.394, de 2020.

<sup>33</sup> Oficio SII N° 2.650, de 1984.

<sup>34</sup> Oficio SII N° 929, de 1991.

cuando tras la ampliación del hecho gravado servicio en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.420, el SII ha concluido que por regla general los servicios de un gimnasio se encontrarán gravados con IVA, salvo que se trate de clases especializadas que puedan beneficiarse de la exención que favorece a las actividades docentes.<sup>35</sup>

Por su parte, las entradas a eventos deportivos están exentas del IVA, sin que se requiera para ello cumplir con un requisito previo conforme regula el artículo 12 letra E N° 1 letra b) del DL N° 825 de 1974.<sup>36</sup> A este respecto, la mencionada disposición exime de IVA los ingresos percibidos por concepto de entradas a espectáculos de carácter deportivo, pero en la medida que no se presente, en un mismo programa, espectáculos no exentos, y el valor de la entrada no se incluya una venta o la prestación de otros servicios que estén afectos al IVA.

En último término, existe una exención del impuesto territorial que se aplica a los clubes deportivos que faciliten sus instalaciones por ciertos días a colegios públicos.<sup>37</sup>

En cuanto a la relación profesional de los clubes con los deportistas, la misma se rige por el Código del Trabajo,<sup>38</sup> y no se contemplan normas especiales de tributación, por lo que el empleador debe retener el impuesto de segunda categoría de conformidad con las reglas generales.

En su momento, el SII se enfrentó con los clubes deportivos por la tributación de los jugadores de fútbol.<sup>39</sup> Entendemos que hoy no parecen existir discrepancias respecto de esa materia.<sup>40</sup>

Finalmente, si bien se han presentado problemas delictuales relacionados con actos de los dirigentes clubes, entendemos que no tienen relación con la normativa tributaria aplicables a ellos.<sup>41</sup>

#### **4. ¿QUÉ OCURRE A PARTIR DE LA DEROGACIÓN DE LA LEY N° 8.834 POR PARTE DE LA LEY N° 21.564?**

El artículo 4 de la Ley N° 21.564 dispuso expresamente: “Derógase la ley N° 8.834, de 1947, que declara exentas de los impuestos sobre la renta de tercera categoría, global complementario y demás impuestos que menciona a las instituciones deportivas con personalidad jurídica”.

Cabe indicar que, junto con la exención del impuesto a la renta de los clubes deportivos en los términos antes comentados, la Ley N° 8.834 también contemplaba una exención de impuesto a la renta respecto de torneos deportivos, eximiendo del impuesto de segunda categoría y del impuesto adicional a las remuneraciones, beneficios y participaciones que se percibiesen con motivo de campeonatos celebrados en Chile, lo que también requería de una autorización previa del SII, y un informe favorable del Instituto Nacional del Deporte.<sup>42</sup> El beneficio aplicaba a los deportistas, personal técnico, asesores y dirigentes extranjeros, por su actuación como tales en Chile.<sup>43</sup> Esta exención también beneficiaba a los premios que recibían los clubes por las competencias.<sup>44</sup> Finalmente, la normativa citada disponía también que las instituciones deportivas nacionales podían realizar los pagos correspondientes a obligaciones estatutarias y reglamentarias de carácter internacional del respectivo deporte, libres de todo impuesto, fuere que tales pagos se efectuasen en Chile o debiesen ser remesados al extranjero.

<sup>35</sup> Oficio SII N° 282, de 2023.

<sup>36</sup> Oficio SII N° 1.701, de 2008.

<sup>37</sup> Circular SII N° 4, de 2015.

<sup>38</sup> La Ley N° 20.178, de 2007, agregó el Capítulo VI, sobre contrato de los deportistas profesionales y trabajadores que desempeñan actividades conexas.

<sup>39</sup> *Juan Toro Vera con Gabriel Artíguez Magna* (2006).

<sup>40</sup> Incluso la asociación de clubes de fútbol firmó un convenio de colaboración con la administración fiscal. Resolución Exenta SII N° 145, de 2018.

<sup>41</sup> Bio Bio Chile (2016).

<sup>42</sup> Oficio SII N° 2.896, de 2019.

<sup>43</sup> Número III de la Circular SII N° 106, de 1979.

<sup>44</sup> Oficio SII N° 1.990, de 2019.

En esta parte, la Ley N° 21.564 vino a establecer una nueva normativa que exime de impuesto a las rentas, remuneraciones, beneficios, participaciones y, en general, todos los ingresos pecuniarios que perciban las organizaciones deportivas, deportistas, personal técnico y jueces, todos extranjeros, por su actuación como tales en Chile, con ocasión de eventos deportivos oficiales de relevancia internacional que se celebren en el país a los que se refiere el texto legal; además de incluir, sujeto a ciertos requisitos, una liberación similar a la que contemplaba la normativa anterior, para que las organizaciones deportivas nacionales puedan realizar los pagos que correspondan a obligaciones estatutarias y reglamentarias de carácter internacional del respectivo deporte, libres del impuesto a la renta, sea que tales pagos se efectúen en Chile o deban ser remesados al extranjero.<sup>45</sup> Finalmente, la Ley N° 21.564 se encarga también de liberar de tributos la internación de mercancía destinada a la preparación y desarrollo de estos eventos.

Pero en lo que nos convoca, la Ley N° 21.564 no contempla liberación de impuesto alguna para los clubes deportivos por los ingresos de su actividad principal referida a la práctica, fomento o difusión del deporte.

Conforme a ello, salvo lo señalado respecto del tratamiento de las cuotas de los asociados (no constitutivas de renta), cualesquiera ingresos que los clubes deportivos sin fines de lucro con los fines indicados obtengan en el desarrollo de sus actividades y sin perjuicio de destinarles al cumplimiento de sus fines, quedarán sujetos a impuesto a la renta de conformidad con las reglas generales.

Cabe señalar que, de la historia de la ley, no es posible identificar con claridad el motivo para eliminar este ámbito de la exención para los clubes deportivos con personalidad jurídica y sin fines de lucro, cuya actividad sea la práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes.

En este sentido, durante la tramitación de la Ley N° 21.564, la ministra del deporte expuso ante el Congreso indicando que “la derogación de la ley N° 8.834 obedece a que su contenido, en el evento de promulgarse el proyecto de ley, no se necesitaría”.<sup>46</sup>

Por su parte, en la Comisión de Hacienda uno de los senadores, entre varios otros puntos, “consultó si al derogar la ley N° 8.834 habrá instituciones deportivas con personalidad jurídica que por medio de esta nueva ley van a empezar a pagar impuestos, atendido que lo que se está derogando es una exención, de tal manera que es dable deducir que se empezaría a cobrar un impuesto ante lo cual cabe preguntarse cuál sería el efecto fiscal de esa decisión y respecto de qué organizaciones deportivas recaería esta obligación”.<sup>47</sup>

Sobre el particular, el representante del ejecutivo “respondió que las exenciones que tienen las organizaciones de base se mantienen y agregó que la derogación está referida a aquellas organizaciones que, de acuerdo con el uso del deporte internacional, se crean a propósito de organizar el evento deportivo, por lo tanto, el estatuto tributario de las entidades de base no se modifica en lo absoluto”.<sup>48</sup>

A mayor abundamiento, “el Honorable Senador señor Coloma preguntó nuevamente si existe alguna organización que en virtud de la ley N° 8.834 tenía alguna exención y que con esta nueva ley pasará a pagar un gravamen”. A ello, “el señor Castelli respondió negativamente y agregó que se mantienen en la ley las otras franquicias que son generales, como el impuesto territorial, el de la mantención del puesto de trabajo, la donación de las franquicias tributarias, etc. Señaló que en definitiva se busca que Chile tenga, normativamente, ventajas comparativas en la Región para ser sede y poder ofrecer a las

---

<sup>45</sup> Para que proceda esta liberación, la entidad que efectúa el pago en cuestión debe tratarse de una organización deportiva nacional con personalidad jurídica, que tenga por finalidad el fomento de la actividad física y el deporte, que sean responsables de planificar, organizar y ejecutar alguno de los eventos deportivos oficiales de relevancia internacional que indica la ley y que se encuentre inscrita en los Registros que lleva el Instituto Nacional del Deporte.

<sup>46</sup> Historia de la Ley N° 21.564.

<sup>47</sup> Historia de la Ley N° 21.564 p. 40.

<sup>48</sup> Historia de la Ley N° 21.564 p. 44.

organizaciones deportivas internacionales el país como sede de estos mega eventos deportivos, con beneficios comparativos en relación a otros países”<sup>49</sup>.

## **5. ¿PUEDEN ALGUNOS SUBSIDIOS CONSTITUIR UN MENOR COSTO PARA LOS CLUBES O LAS FEDERACIONES?**

En este punto es necesario explicar que, según lo ha interpretado el SII, no todo subsidio constituye un ingreso afecto a impuestos, debido a que, en algunos casos, los subsidios son destinados a asumir costos en los que, de otra forma, recaerían en la organización sin fin de lucro que recibe el aporte estatal.

Al efecto, el SII, junto con precisar que los subsidios no se encuentran afectos al impuesto a las donaciones, señaló que “el subsidio no constituirá un ingreso para la Fundación XXXXX, sino más bien un menor costo en la construcción del citado Centro Artístico y Cultural, por lo cual no se encontrará afecto al Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta”<sup>50</sup>.

Tras eso agregó que “considerando que conforme al documento de 15 de enero de 2010 emitido por YYYYY, tenido a la vista, las sumas a que se refiere en su presentación constituyen un subsidio, para los efectos previstos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, no pueden ser consideradas como ingresos tributables para la Fundación, sino más bien un menor costo de construcción de la obra señalada, por lo que no se gravan con el Impuesto de Primera Categoría, dado que respecto de ellos existe una obligación ineludible de ejecutar dicha obra, la que representaría un pasivo exigible, que impide considerar tales recursos como un beneficio para la institución perceptora, tal como lo ha declarado este Servicio en el Ord. N°3.225, de 02.07.2003, respecto del tratamiento tributario de una subvención entregada por TTTT a una empresa privada”<sup>51</sup>.

Sobre el particular, no es posible descartar de plano que el mismo criterio se pueda aplicar a otros subsidios estatales al deporte que, de la misma forma, estén destinados a que el Estado asuma los costos de implementos, servicios u otros desembolsos que, según el programa respectivo, habrían tenido que asumir los clubes o las federaciones deportivas.

Es decir, en definitiva, la calificación como ingreso tributable o un menor costo -tal vez, un menor gasto- dependerá de las características particulares del caso y la estructura a la que se sujete el respectivo subsidio.

## **6. CONCLUSIÓN**

Si bien hasta hace poco las instituciones deportivas con personalidad jurídica y sin fines de lucro cuya finalidad fuese la práctica, difusión o promoción del deporte, podían beneficiarse de una exención del impuesto de primera categoría sujeto a la verificación de los requisitos mediante su inscripción ante del SII, ese beneficio desapareció con la dictación de la Ley N° 21.564 que derogó la Ley N° 8.834.

Así, a partir de la derogación de la Ley N° 8.834, como regla general, cualquier incremento patrimonial de los clubes deportivos, incluso si no persiguen fines de lucro y en el ejercicio de su actividad principal, se encontrarán afectos a impuesto a la renta.

Con todo, las cuotas que pagan los socios de un club deportivo, en tanto corresponden a un ingreso no constitutivo de renta conforme a la normativa general de la ley del ramo y no de una regulación especial, mantendrán su tratamiento de no tributables. Asimismo, al no remunerar un servicio, tales cuotas no se gravan con el IVA.

Por su parte, las entradas a eventos deportivos están exentas del IVA, sin que se requiera para ello cumplir con un requisito previo.

---

<sup>49</sup> Historia de la Ley N°21.564 p. 44.

<sup>50</sup> Oficio SII N° 196, de 2010.

<sup>51</sup> Oficio SII N° 196, de 2010.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- ABARZA ZAMORANO, Eliodoro (1941). *Naturaleza jurídica de la sociedad “Club Hípico de Santiago”*. Memoria de prueba, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago.
- AGUILERA, Alberto; ROJAS LARRANAGA, Luis y VALDÉS BRIONES, Mario (1969). *Manual de la Ley de Impuesto a la Renta: texto actualizado con las instrucciones de Impuestos Internos*. Santiago: Prensa Latinoamericana.
- ENGELHARD, Alexander y WASSENHOVEN, Thomas (2020). Germany. *The Sports Law Review* (6a. ed.) (pp. 1-22). Londres: Law Business Research.
- LÓPEZ BATET, Jordi y VÁZQUEZ MORAGA, Yago (2020). Spain. *The Sports Law Review* (6a. ed.) (pp. 1-10). Londres: Law Business Research.
- MARÍN, Edgardo (2007). *Historia del deporte chileno. Entre la ilusión y la pasión*. Santiago: Cuadernos Bicentenario.
- REVELLO, Edoardo; TIEGHI, Marco; VITTORIO ROCCA, Antonio y FERRIOLO, Federico Venturi (2020). Italy. *The Sports Law Review* (6a. ed.) (pp. 1-13). Londres: Law Business Research.
- SOIRON, Romain y GOBARDHAN, Alwyn (2020). France. *The Sports Law Review* (6a. ed.) (pp. 1-11). Londres: Law Business Research.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2019). Los sistemas de imposición a la Renta. *Revista de Estudios Tributarios*, (21), 95–151.

### Textos normativos.

- Ley sobre Impuesto a la Renta.  
Ley N° 8.834, publicada el 14 de agosto de 1947.  
Ley N° 20.019, publicada el 7 de mayo de 2005.  
Ley N° 20.178, publicada el 25 de abril de 2007.

### Sentencias.

- Club Deportivo Huachipato con SII* (2018). Corte Suprema, 8 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N°40.573-2016.
- Club Deportivo Huachipato con SII*. (casación en la forma y fondo), rol N° 33.415-2019.
- Deportivo Ñublense S.A.D.P. con SII* (2015). Corte Suprema, 7 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N°28.571-2014.
- Juan Toro Vera con Gabriel Artíguez Magna* (2006). Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de enero de 2006 (apelación), rol 31.435-2005.

### Instrucciones administrativas.

- Circular SII N° 106, de 1979.  
Circular SII N° 4, de 2015.  
Oficio SII N° 3.221, de 1982.  
Oficio SII N° 2.650, de 1984.  
Oficio SII N° 97, de 1986.  
Oficio SII N° 929, de 1991.  
Oficio SII N° 3.804, de 1992.  
Oficio SII N° 3.330, de 1995.  
Oficio SII N° 2.813, de 1997.  
Oficio SII N° 1.701, de 2008.  
Oficio SII N° 196, de 2010.  
Oficio SII N° 693, de 2018.  
Oficio SII N° 1.990, de 2019.  
Oficio SII N° 2.896, de 2019.  
Oficio SII N° 1.394, de 2020.  
Oficio SII N° 2.114, de 2020.



Oficio SII N° 1.242, de 2021.  
Oficio SII N° 77, de 2022.  
Oficio SII N° 282 de 2023.  
Resolución Exenta SII N° 145, de 2018.

### Otros

- CRUZAT, Lorena (2016, 1 de abril). *SII presentó una querrela en contra de Sergio Jadue por “delitos tributarios”*. Bio Bio Chile [en línea]. Recuperado en <https://www.biobiochile.cl/noticias/2016/04/01/sii-prepara-una-querrela-en-contra-de-sergio-jadue-por-delitos-tributarios.shtml> [2023, 10 de abril].
- INDP, Ministerio del Deporte (2017, enero-julio). *Resumen ejecutivo evaluación programas gubernamentales (EPG). Programas de deporte: I) Deporte y participación social (DPS), II) Escuelas deportivas integrales (EDI), III) Fondo nacional para el fomento del deporte (FONDEPORTE), IV) Liderazgo deportivo nacional (LDN), V) Sistema nacional de competencias deportivas (SNCD)*. Santiago: INDP. Recuperado en [https://www.dipres.gob.cl/597/articles-163110\\_r\\_ejecutivo\\_institucional.pdf](https://www.dipres.gob.cl/597/articles-163110_r_ejecutivo_institucional.pdf) [2023, 10 de abril].
- Historia de la Ley N° 21.564 [en línea]. Santiago: Biblioteca del Congreso Nacional. Recuperado en [https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file\\_ley/8162/HLD\\_8162\\_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf](https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/8162/HLD_8162_37a6259cc0c1dae299a7866489dff0bd.pdf) [2023, 10 de abril].
- HMRC (sin fecha). *HMRC internal manual. Capital Gains Manual. Intellectual Property Rights: image rights: Sports Club* [base de datos]. Recuperado en <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg68460>. [2020, 15 de diciembre].
- RICHTER, Andreas y GOLLAN, Anna Katharina (2020). *Charitable organizations in Germany: overview, Practical Law Country Q&A 3-632-5987*. Thomson Reuters [en línea]. Recuperado en [https://www.pe-magazin.com/wp-content/uploads/2019/02/Practical-Law-Country-QA\\_Charitable-organisations-in-Germany.pdf](https://www.pe-magazin.com/wp-content/uploads/2019/02/Practical-Law-Country-QA_Charitable-organisations-in-Germany.pdf) [2023, 10 de abril].