

## **CLUB DEPORTIVO HUACHIPATO CON SII: EL USO DEL ARRENDADOR NO ALTERA LA TRIBUTACIÓN DEL ARRENDATARIO**

### *CLUB DEPORTIVO HUACHIPATO CON SII: THE USE OF THE LESSOR DO NOT CHANGE THE TAXATION OF THE LEASE*

Benjamín Barros Guarachi\*

**RESUMEN:** Comenta una sentencia de la Corte Suprema que se pronuncia sobre la diferencia entre la cesión temporal remunerada de un inmueble y la actividad de publicidad, junto con explicar la diferencia entre la actividad de un club deportivo y la de una empresa de publicidad, para efectos del impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta.

**PALABRAS CLAVES:** club deportivo, publicidad, arrendamiento, exenciones tributarias.

**ABSTRACT:** *Comments on a Supreme Court ruling that pronounces on the difference between the paid temporary assignment of immovable property and the advertising activity, also explaining the difference between the activity of a sports club and that of an advertising company, for the purposes of the value added tax and income tax.*

**KEYWORDS:** *sports club, advertising, leasing, tax exemptions.*

## **1. INTRODUCCIÓN**

Este comentario abordará dos errores que se pueden cometer al interpretar la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Ambos tienen en común que la calificación se hace apreciando hechos que no se encuentran comprendidos dentro de la prestación afecta a impuestos, como es el caso de las características de la parte que no es entregada en arrendamiento de un inmueble, y de la utilización que hace el arrendatario del bien arrendado.

Tras lo dicho, es necesario reconocer que muchas de las dificultades que surgen de aplicar las leyes fiscales derivan de los conceptos jurídicos indeterminados empleados por la ley para describir el hecho gravado, debido a que, frecuentemente, la norma positiva no contempla parámetros objetivos que permitan una aplicación uniforme, que satisfaga el principio de igualdad frente a la repartición de las cargas fiscales, siendo el arrendamiento de inmuebles un caso emblemático de este defecto de las reglas vigentes.<sup>1</sup>

Por ello, históricamente determinar cuándo el arrendamiento de un inmueble cuenta con “instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial”, es una de las tareas más difíciles que enfrentan quienes deben asesorar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

---

\* Abogado Universidad Diego Portales, Máster en Análisis y Planificación Tributaria Pontificia Universidad Católica de Chile. Abogado en PwC. Correo benjamin.barros@pwc.com. Recibido el 26 de octubre de 2020, aceptado el 30 de noviembre de 2020.

<sup>1</sup> Villamán Rodríguez, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 6-23.

Sin embargo, en este comentario no nos referiremos a casos en los que este grave problema induce a cometer un error, sino a que haremos presente otra clase de error, que recurre a características exógenas del objeto del contrato y del sujeto del impuesto para alterar la tributación que le corresponde conforme a la ley.

Para aproximarnos a la problemática del caso comentado, es necesario partir señalando que el hecho gravado del arrendamiento implica examinar lo que se arrienda y no partes no arrendadas de lo que puede ser un mismo inmueble. Por ello, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que, si se arrienda un espacio vacío dentro de un centro comercial, el mismo no estará afecto al impuesto al valor agregado (IVA).<sup>2</sup> Es decir, la naturaleza propia del resto del lugar en el que se encuentra situado el bien raíz entregado en arriendo, no altera la tributación de este último.

De la misma forma, parece ser evidente que el propósito con el que el arrendatario toma en arriendo el inmueble no es relevante para efectos de establecer si la prestación está afectada al IVA. En consecuencia, si se arrienda un inmueble desprovisto de todo tipo de instalaciones y maquinarias, simplemente no está gravado con el tributo comentado, a pesar de que el arrendatario sea una empresa de publicidad que lo utilice para su objeto principal.

Lo anterior quedó expresado en un pronunciamiento del Servicio de Impuestos Internos, en la que se calificó la autorización remunerada que concedía una federación deportiva para que terceros instalaran publicidad en un recinto como una cesión temporal de un inmueble, por lo que, al no existir en él maquinarias ni instalaciones que permitieran el desarrollo de una actividad industrial o comercial, la prestación no estaba afectada al IVA.<sup>3</sup>

Sin embargo, más tarde se pronunció respecto de un acuerdo similar, pero llegó a una conclusión diferente debido a que la cesión temporal remunerada de partes de un inmueble correspondía a espacios de un estadio, concluyendo que el inmueble contaba con instalaciones que permitían el desarrollo de una actividad comercial que, a juicio de la administración fiscal, sería la presentación de espectáculos públicos.<sup>4</sup>

La posición anterior fue más tarde reiterada, indicándose que “en la medida en que los espacios publicitarios entregados a las empresas auspiciadoras estén ubicados en un estadio, la cesión de parte de este para efectos publicitarios constituye el hecho gravado especial contenido en el artículo 8º letra g) del D.L. N° 825, de 1974, por cuanto se trata de la cesión temporal de espacios situados dentro de inmuebles que permiten el ejercicio de una actividad de carácter comercial, como es la presentación de espectáculos públicos”.<sup>5</sup>

Como se puede apreciar, es evidente la incorrección de la opinión de la administración, debido a que no hace la calificación del hecho gravado conforme a las características de la

---

<sup>2</sup> Oficio N° 2.289, de 2020.

<sup>3</sup> Oficio N° 3.388, de 1984.

<sup>4</sup> Oficio N° 3.330, de 1995.

<sup>5</sup> Oficio N° 754, de 2004.

parte del inmueble arrendado, sino que lo hace tributar de acuerdo con la naturaleza de la parte que no se entrega en arriendo, que es donde ocurre la competencia deportiva.

Esta es una manera de interpretar de forma incorrecta esta regulación y, como queda en evidencia en la causa comentada, puede existir otra manera de aplicar mal esta regla, la que implica calificar la actividad del arrendador en conformidad con el uso que le da al bien el arrendatario.

En esta causa también se analiza la exención del impuesto de primera categoría que contempla la Ley N° 8.834, que fue dictada para beneficiar a los clubes deportivos que, de ninguna forma, repartan los beneficios que obtengan a sus directivos o a sus integrantes. Posteriormente, se agregó en esta ley la exención que beneficia a los clubes, deportistas, entrenadores y dirigentes extranjeros que vienen a Chile a participar en una competencia.<sup>6</sup>

En la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos es posible encontrar casos en los que ha considerado que la exención de la Ley N° 8.834 no se vería alterada por actividades accesorias al deporte, como ocurrió con las prestaciones médicas relacionadas con él.<sup>7</sup>

Tras esta breve introducción en la que revisamos el estado de la jurisprudencia, es posible comentar lo hechos de la causa.

## 2. LOS HECHOS

El Club Deportivo Huachipato es una corporación de derecho privado que agrupa a los empleados y obreros de la Compañía Acero del Pacífico S.A., siendo su objeto principal la práctica del deporte. Este club se inscribió ante el Servicio de Impuestos Internos para efectos de la aplicación de la exención de impuestos prevista en la Ley N° 8.834.<sup>8</sup>

El club cedió de manera remunerada partes del inmueble donde opera a diversas empresas, para que ellas instalaran publicidad en el recinto.

El Servicio de Impuestos Internos consideró que el club deportivo estaba desarrollando la actividad de una empresa de publicidad mediante estas cesiones, por lo que liquidó el IVA que estimó aplicable en la especie. También, la administración determinó que otras actividades se encontraban afectas a ese gravamen, pero no revisaremos esa parte del caso, debido a que se desvía de lo que es interesante resaltar.

Adicionalmente, el Servicio de Impuestos Internos estimó que el club no se podía beneficiar con la exención de la Ley N° 8.834, debido a que, por la calificación de la cesión remunerada de partes del inmueble como empresa de publicidad, no resultaba procedente la

---

<sup>6</sup> AGUILERA C., Alberto; ROJAS L., Luis y VALDÉS B., Mario (1969): *Manual de la Ley de Impuesto a la Renta* (Prensa Latinoamericana), pp. 296-297.

<sup>7</sup> Oficio N° 2.813, de 1997.

<sup>8</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Concepción, 25 de abril de 2016 (apelación), rol N° 100-2015, considerando 4°.

exención que, en esencia, exime del impuesto de primera categoría a los clubes deportivos por su objeto principal.

El club reclamó de la liquidación, resolviéndose en primera instancia solamente en parte a favor del club. Tras conocer del recurso de apelación, la Corte de Apelaciones de Concepción, revocó la sentencia de primera, acogiendo en todas sus partes el reclamo del club.

Sobre el punto de nuestro interés, el tribunal de alzada resolvió que “el Club únicamente entrega un espacio determinado del lugar en que desempeña sus actividades –bien sea la cancha, la indumentaria o la revista– para que terceras personas, las marcas auspiciadoras, instalen sus letreros o avisos, no pudiendo concluirse a partir de ello que por ese solo hecho exista de parte del Club Deportivo Huachipato una organización o infraestructura conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada que efectivamente preste servicios publicitarios, que es lo que la norma en comento grava con el impuesto de primera categoría”.<sup>9</sup>

El Servicio de Impuestos Internos recurrió de casación en el fondo, siendo rechazado el recurso por la Corte Suprema, que sobre el punto comentado resolvió que, “respecto de los ingresos provenientes con la cesión de espacios en la cancha, vestimenta y revista a empresas para que instalen sus avisos o letreros, pues los sentenciadores asentaron como hecho que el contribuyente entrega un espacio determinado del lugar en que desempeña sus actividades – bien sea la cancha, la indumentaria o la revista– para que terceras personas, las marcas auspiciadoras, instalen sus letreros o avisos, no pudiendo concluirse a partir de ello que exista de parte del Club Deportivo Huachipato una organización o infraestructura conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada que efectivamente preste servicios publicitarios, que es lo que se grava por el impuesto de primera categoría”.<sup>10</sup>

Respecto de la exención de la Ley N° 8.834, en esencia se resolvió que, debido a que el club no era una empresa, no resultaban aplicables las excepciones a la aplicación de la exención prevista en aquella norma.<sup>11</sup> Adicionalmente, “no concurrían los requisitos para estimar que se trataban de actos de comercio en lo que se refiere a la primera fuente de ingresos, y que solo se trataba de la facilitación de espacios para las empresas, sin que existiera una organización empresarial para efectuar publicidad, a través de prueba documental y testimonial que le permitió probar esas circunstancias fácticas”.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2016) considerando 9°.

<sup>10</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2018): Corte Suprema, 8 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 40573-2016, considerando 8°

<sup>11</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2018) considerando décimo.

<sup>12</sup> *Club Deportivo Huachipato con SII* (2018) considerando duodécimo.

### 3. COMENTARIO

Como queda en evidencia al leer las partes que hemos extractado de las sentencias, la administración fiscal confundió la actividad efectuada por el arrendatario, con la actividad del arrendador. Es decir, creyó que la tributación de la cesión de la parte de un inmueble se veía alterada por el destino que le daría el arrendatario al mismo.

Ese razonamiento es incorrecto, debido a que el mismo nos llevaría a concluir, por ejemplo, que los predios agrícolas que se ubican al lado de los caminos y arriendan espacios a empresas de publicidad, para que ellas instalen las estructuras en las que se exhiben los anuncios publicitarios, no serían cesiones temporales de espacios de predios agrícolas, sino que los agricultores estarían efectuando actividades propias de una empresa de publicidad.

De manera similar, cuando la comunidad de un edificio arrienda el techo para que se instalen las antenas repetidoras de celulares, no estaría cediendo ese espacio, sino que estaría realizando la actividad propia de una empresa de telecomunicaciones.

Como es posible apreciar a partir de estos ejemplos, la posición de la administración fiscal en esta causa es errada, debido a que califica la actividad de un contribuyente, no en conformidad a lo que él hace, sino que de acuerdo con las acciones de quien paga la remuneración por lo que hace.

Por lo mismo, el examen que hacen de los hechos los tribunales superiores de justicia en este caso, pone en relieve el punto esencial que permite separar las actividades del arrendador y del arrendatario. El primero, se limita a conceder la autorización para el uso temporal de parte de su inmueble, en cambio, el segundo, emplea el espacio cedido para su actividad principal, la publicidad.

Por último, sobre el concepto de empresa aplicable en estas materias, es necesario mencionar que el propio Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la restricción que contempla el artículo 64 del Código Tributario de la facultad de tasar los aportes que se hagan en las reorganizaciones de empresas no aplica a las personas jurídicas de derecho privado del Título XXXIII, del Libro I del Código Civil.<sup>13</sup>

De manera similar, la administración tributaria ha sostenido que los partidos políticos no eran empresas, por lo que las restricciones a ciertas exenciones que se aplicaban a las empresas no procedían en relación con ellos.<sup>14</sup>

### 4. CONCLUSIONES

La decisión adoptada por la Corte Suprema y la Corte de Apelaciones de Concepción es la correcta, debido a que la calificación jurídica de la cesión temporal remunerada de un inmueble efectuada conforme a lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y

---

<sup>13</sup> Oficio N° 840, de 2013.

<sup>14</sup> Oficio N° 4.435, de 2005.

Servicios, no considera la utilización que el arrendatario hace del inmueble cedido, sino que mira solamente las características del bien raíz entregado a cambio de una remuneración.

Esta causa sirve para hacer presente la incorrección de la interpretación de la administración fiscal, que sostiene que la cesión temporal remunerada de partes de un estadio a una empresa de publicidad está gravada con el IVA, debido a que, de manera similar, la calificación del hecho gravado se está haciendo, no en función de las características del bien raíz objeto del acuerdo, sino que del resto del inmueble, que no es entregado a la empresa de publicidad.

Respecto del concepto de empresa, también es correcta la interpretación que han hecho los tribunales y, de hecho, coincide con el concepto que ha desarrollado la administración fiscal en estas materias.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

Aguilera C., Alberto; Rojas L., Luis y Valdés B., Mario (1969): *Manual de la Ley de Impuesto a la Renta* (Prensa Latinoamericana).

Villamán Rodríguez, María Francisca (2020): “¿Es constitucional la calificación de suficiencia del amoblado introducida por la Ley N° 21.210?”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 6-23.

### **Jurisprudencia judicial**

*Club Deportivo Huachipato con SII* (2016): Corte de Apelaciones de Concepción, 25 de abril de 2016 (apelación), rol N° 100-2015.

*Club Deportivo Huachipato con SII* (2018): Corte Suprema, 8 de marzo de 2018 (casación en el fondo), rol N° 40573-2016.

### **Jurisprudencia e instrucciones administrativas**

Oficio N° 3.388, de 1984.

Oficio N° 3.330, de 1995.

Oficio N° 2.813, de 1997.

Oficio N° 754, de 2004.

Oficio N° 4.435, de 2005.

Oficio N° 840, de 2013.

Oficio N° 2.289, de 2020.

### **Legislación**

Código Tributario.

Ley N° 8.834, publicada el 14 de agosto de 1947.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

## 6. TEXTO COMPLETO DE LA SENTENCIA COMENTADA

Santiago, ocho de marzo de dos mil dieciocho.

Vistos:

En estos autos rol N° 40573-16 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, por resolución de catorce de julio de dos mil quince, hizo lugar en parte al reclamo interpuesto por el Club Deportivo Huachipato, en contra de la Liquidación N° 129, de 22 de julio de 2014, de la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, por la que se determinó diferencias de impuesto a la renta de primera categoría por ingresos que no fueron declarados por el contribuyente correspondiente al año tributario 2008.

Apelada esta sentencia por el contribuyente, una sala de la Corte de Apelaciones de Concepción por fallo de veinticinco de abril de dos mil dieciséis la revocó y, en su lugar, acogió el reclamo contra la Liquidación mencionada y la dejó sin efecto en todas sus partidas.

Contra este último pronunciamiento, el Servicio de Impuestos Internos dedujo recurso de casación en el fondo, el que se ordenó traer en relación a fs. 289.

Y considerando:

*Primero:* Que el recurso de casación denuncia que se infringió el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación al artículo 40 N° 2 e inciso final del mismo cuerpo legal; en relación al artículo 1° de la Ley N° 8.834 de 1947; artículo 3° del Código de Comercio y artículos 19 y 22 del Código Civil.

Expresa que la cesión de espacios en el estadio, en el uniforme de juego y en la revista del Club es un servicio publicitario gravado en el artículo 20 N° 3, constituyendo lo que la doctrina denomina contrato de sponsor o auspicio publicitario, mediante el cual la entidad deportiva se obliga a cambio de un pago a colaborar en la publicidad de su patrocinador, teniendo este el derecho a incluir su nombre comercial en la vestimenta de competición; colocar vallas publicitarias en los eventos deportivos, etcétera.

Por su parte, los ingresos obtenidos del arriendo del casino también están gravados, pues permite el desarrollo de una actividad comercial de aquellas comprendidas en el artículo 3° numeral 5 del Código de Comercio, por lo que no es simplemente el arriendo de un inmueble como lo sostiene el fallo recurrido.

Por lo demás, las personas jurídicas sin fines de lucro, independiente de su estructura y objetivo, son sujetos pasivos de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta en la medida que ejecuten actos, operaciones o actividades que le generen una utilidad que se encuentre

comprendida en el concepto de renta definido en el artículo 2º N° 1 de la Ley y por consiguiente, comprendidas en el artículo 20 de ese cuerpo legal, porque de lo contrario no tendría sentido las normas de exención del artículo 40 N° 2 y 4 de esa ley.

De lo anterior se sigue, que las corporaciones de derecho privado que no persiguen fines de lucro pueden desarrollar actividades económicas, ya que la propia ley las habilita para obtener recursos más allá de las donaciones, cuotas y aportes de sus asociados y en el ejercicio de dichas acciones pueden ser sujetos de impuesto a la renta.

Hace presente que los sentenciadores aplicaron extensivamente el artículo 40 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al considerar que comprenden los ingresos obtenidos por actividades de publicidad y arriendo del casino, casos no previstos por la citada norma, infringiendo incluso el principio de legalidad.

Señala que al interpretar que el arrendamiento del casino no es un acto de comercio y sólo implica la cesión y uso temporal de un espacio físico, sin la utilización de muebles o consumo de productos, se desapega de la interpretación lógica de la norma infringiendo los artículos 19 y 21 del Código Civil, lo que también acontece con la calificación de las actividades publicitarias ejecutadas por la reclamante.

Posteriormente, expresa que se vulneraron los artículos 132 incisos 14, 15 y 21, todos del Código Tributario, por cuanto la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, no importa alterar la carga de la prueba que pesa sobre el contribuyente, considerando la contabilidad como medio de prueba preferente en este tipo de procedimientos.

Expresa que se vulneraron los principios de la lógica, específicamente el de no contradicción, pues existen dos juicios contrarios y verdaderos con relación a un mismo objeto, en circunstancias que una proposición y su negación no pueden ser ambas verdaderas al mismo tiempo y en el mismo sentido. Así, no es posible sostener que un mismo servicio para efectos del Impuesto al Valor Agregado puede ser calificado en el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, pero para efectos del Impuesto de Primera Categoría no puede ser clasificado en dicho artículo, como tampoco es lógico que las facturas tengan interés para efectos contables, pero no para efectos tributarios o para determinar cuál es la actividad desarrollada por el contribuyente en virtud de las que emitió las facturas afectas a IVA.

De lo anterior, afirma que en la valoración de la prueba no se respetaron las reglas de la sana crítica, pues se interpretó erradamente la prueba testimonial y documental, señalando los sentenciadores que los testigos y documentación aportada dan cuenta que el arrendamiento del casino estaba destinado a los socios, quienes pagaban por acceder al uso de sus instalaciones y debían llevar todo para realizar el evento por el que se contrató (vajilla, gente que atendiera, etc.), como también que la publicidad consistía únicamente en la entrega de espacios en el estadio, camiseta o revista, pero no consideraron las facturas afectas a IVA expedidas por el propio contribuyente, valorando instrumentos que la reclamante incorporó fuera de plazo y no fueron considerados por tal razón por el juez tributario.

Además, es el contribuyente quien debe acreditar la verdad de sus declaraciones, debiendo probar que las actividades por las que emitió facturas gravadas con IVA, se encuentran dentro de los números 1, 2, 5 ó 6 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, más si tales rentas están

exentas por el artículo 1º de la Ley N° 8.834, desatendiendo también el valor preferente de la contabilidad del contribuyente, que presentó libro de compras y ventas, prefiriendo la prueba testimonial.

Concluye que la interpretación efectuada por los sentenciadores no es compatible con la sana crítica, pues de haberlo hecho habría llegado a la misma conclusión que el juez de primera instancia al tener que valorar correctamente la prueba.

Por ello solicita se acoja el arbitrio impetrado, se invalide la sentencia recurrida y se dicte la de reemplazo que rechace el reclamo respecto de las partidas de publicidad y arrendamiento de casino.

*Segundo:* Que, para el adecuado estudio de lo impugnado en el arbitrio, deben tenerse a la vista los hechos establecidos y lo razonado por la sentencia de segundo grado recurrida.

En dicho fallo se tuvo por acreditado que el contribuyente se regía por la Ley N° 8.834 y por lo tanto estaba exento del impuesto de primera categoría, por lo que debía determinarse si el contribuyente estaba en una situación de excepción que permitiera establecer que se encontraba gravado con ese impuesto.

En tal sentido, los sentenciadores expresan que las rentas de arrendamiento del casino no provienen de una actividad comercial u otra contemplada en el artículo 20 N° 3 del D.L. N° 824, sino más bien, un ingreso derivado de la explotación de un bien raíz que debe incluirse en el numeral 1 del artículo 20 mencionado y por lo tanto, se encuentran contenidas en la exención o franquicia contenida en el Ley N° 8.834, basándose para ello en lo expresado por los testigos señores Héctor Alvarado Valenzuela y Eduardo Muñoz Baeza, quienes señalan que las rentas provienen del facilitamiento del recinto a los socios, sin que exista personal que lo opere y en la documentación de fojas 165 a 170, de los que se desprende que el precio es por acceder al uso de las instalaciones.

En lo que se refiere a los ingresos provenientes de la publicidad, señala el fallo recurrido, que no se trata de la actividad de una empresa publicitaria, pues el contribuyente es una corporación de derecho privado que no persigue fines de lucro, tratándose en la especie de la situación en que un club entrega un espacio determinado del lugar en que desempeña sus actividades, sea que se trata de la cancha, indumentaria o revista, a distintas empresas, lo que se encuentra acreditado con las declaraciones de los dos testigos mencionados, sin que pueda concluirse que existe una organización o infraestructura conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos, culturales o benéficos y dotado de una individualidad legal determinada que preste servicios publicitarios, por lo que las glosas contenidas en las facturas son solo para efectos contables o administrativos y en ningún caso implican que pueda concluirse que el reclamante sea una empresa de publicidad.

*Tercero:* Que, como se lee en el fallo impugnado que deja sin efecto la liquidación emitida por el Servicio, lo decidido tanto en la sede administrativa como en la jurisdiccional, se sustenta básicamente en la aplicación de los artículos 20 N° 3, 40 N° 2 e inciso final de esta última disposición de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dado que no es controvertido que el contribuyente es un persona jurídica sin fines de lucro, regida por la Ley N° 8.834 de 1947 y que obtenía ingresos por conceptos de arrendamiento del casino del que dispone y la entrega de

espacios de publicidad a distintas empresas, en la cancha, vestimenta y revista, sin embargo el recurrente difiere en la interpretación que debe darse a dichas normas respecto a la extensión de las exenciones que ellas establecen, concluyendo que dichas actividades realizadas por el reclamante no se encuentran comprendidas en ellas, por lo que debía aplicarse los tributos correspondientes.

*Cuarto:* Que resulta útil señalar que el artículo 1º de la Ley N° 8.834 de 1947, establece que “Las instituciones con personalidad jurídica, asociaciones y agrupaciones cuyo fin sea la práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes, cuyos dirigentes o asociados no persigan fines de lucro particular, estarán exentas de los impuestos sobre la renta de tercera categoría y global complementario”.

Para gozar de estos beneficios, el artículo 4º de la ley en comento dispone que: “será necesario que las instituciones a que ella se refiere se inscriban en la Dirección General de Impuestos Internos y justifiquen ante ella que cumplen con los requisitos que esta misma ley exige”.

Por su parte, el artículo 40 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta estatuye que: “Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran:

2º.- Las instituciones exentas por leyes especiales”.

Para luego en su inciso final establecer que “Con todo, las exenciones a que se refieren los números 1, 2 y 3 no regirán respecto de las empresas que pertenezcan a las instituciones mencionadas en dichos números ni de las rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20”.

En lo que respecta a las rentas en cuestión, el artículo 20 N° 3 y 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala: “Establécese un impuesto de 24% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, N° 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

3º.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades administradoras de fondos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.

4º.- Las rentas obtenidas por corredores, sean titulados o no, sin perjuicio de lo que al respecto dispone el N° 2 del artículo 42, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduanas, embarcadores y otros que intervengan en el comercio marítimo, portuario y aduanero, y agentes de seguros que no sean personas naturales; colegios, academias e institutos de enseñanza particulares y otros establecimientos particulares de este género; clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares y empresas de diversión y esparcimiento”.

*Quinto:* Que, en consecuencia, se encuentra establecido que la reclamante es una persona jurídica sin fines de lucro conforme a la Ley N° 8.834 de 1947, y por ello comprendida en la exención

establecida en el artículo 40 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, la que se establece en atención a los fines de las personas jurídicas, de modo que su eficacia se relaciona con la persona que participa en la realización de la actividad y, en consecuencia, debe determinarse si esta última se encuentra en los casos de excepción establecidos en el inciso final del mencionado artículo.

Así, en el caso en análisis, al tratarse de una persona jurídica sin fines de lucro, la situación de normalidad es que se encuentre exenta del pago de impuesto y solo en casos excepcionales, está gravada con tributos.

*Sexto:* Que, el artículo 40 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece situaciones excepcionales en las que las personas beneficiadas con la exención deben pagar los impuestos de primera categoría, por encontrarse en las situaciones contempladas en los números 3 y 4 del artículo 20 del D.L. N° 824 y por consiguiente, debe determinarse si los pagos efectuados al reclamante en lo que se refiere al arrendamiento del casino y de la utilización de espacios en el estadio, revista o indumentaria deportiva por parte de empresas se encuentran dentro de los mencionados numerales.

*Séptimo:* Que, en lo que se refiere a las rentas de arrendamiento del casino, el fallo recurrido establece que esos ingresos se asemejan a una renta de bienes raíces que se encuentra contemplada en el N° 1 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que concluye que se encuentra dentro de la exención del N° 2 del artículo 40 de la citada ley, por cuanto, conforme a la prueba testimonial y parte de la documental, se estableció que se proporcionaba el casino a los socios, los que debían pagar un precio para acceder a sus instalaciones, sin que se realizara alguna actividad comercial.

De lo dicho se concluye que la exención se aplica al reclamante, conforme a los asentamientos fácticos de los sentenciadores, porque la actividad no reúne los requisitos exigidos en el artículo 3° del Código de Comercio para ser calificada como una operación comercial, por cuanto mediante el arrendamiento sólo se facilita un espacio físico para su utilización por los socios y sus familiares, sin que el Club Deportivo realice otra acción adicional.

Por lo anterior, al haberse establecido en el fallo recurrido que se trata de un arriendo de un bien raíz, no puede extenderse la excepción del inciso final del artículo 40 a una situación que no se encuentra comprendida en él, sin alterar el núcleo fáctico establecido, pues es la única forma en que pueda prosperar el recurso, atendido que se refiere a hechos que fueron establecidos en la sentencia recurrida, por lo que no puede prosperar la causal invocada respecto sin modificarlos, lo que no es procedente, sin afirmar que se infringieron las reglas de la sana crítica, debiendo aplicarse en este punto lo que se decidirá respecto a la infracción denunciada respecto a los artículos 132 incisos 14 y 15 y 21 del Código Tributario.

*Octavo:* Que, lo mismo acontece respecto de los ingresos provenientes con la cesión de espacios en la cancha, vestimenta y revista a empresas para que instalen sus avisos o letreros, pues los sentenciadores asentaron como hecho que el contribuyente entrega un espacio determinado del lugar en que desempeña sus actividades –bien sea la cancha, la indumentaria o la revista– para que terceras personas, las marcas auspiciadoras, instalen sus letreros o avisos, no pudiendo concluirse a partir de ello que exista de parte del Club Deportivo Huachipato una organización o infraestructura conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos, culturales o benéficos y dotado de una individualidad

legal determinada que efectivamente preste servicios publicitarios, que es lo que se grava por el impuesto de primera categoría.

Al respecto, debe considerarse que conforme al razonamiento de los sentenciadores, con las probanzas acompañadas al proceso, especialmente la prueba testimonial de los señores Alvarado y Muñoz, no pudo acreditarse que el contribuyente realizara una actividad propia de una empresa publicitaria, y por consiguiente, no se encuentra en la situación de excepción comprendida en la norma.

Por lo anterior, para llegar a una conclusión diversa nuevamente debe alterarse el establecimiento de los hechos realizados por los sentenciadores, lo que le está vedado a este tribunal de casación, salvo que se afirme que se vulneraron las normas de valoración de la prueba, por lo que no es procedente acoger el recurso conforme a la forma en que se interpuso la presente causal, por cuanto se funda en una errónea aplicación de la norma.

*Noveno:* Que, lo señalado precedentemente no importa desconocer la facultad que le asiste al Servicio de Impuestos Internos de fiscalizar y verificar si respecto de determinadas operaciones concurren los requisitos legales para que proceda la exención impositiva, especialmente si las actividades de arrendamiento de un casino o publicitarias por las que se obtienen ingresos son realizadas en la forma prevista por la ley para generar la exención, pues en el supuesto que ello no ocurra se hace improcedente la misma, circunstancia, que como señala la sentencia recurrida, no se constató por parte del Servicio, resultando por ende improcedente la liquidación que en su oportunidad se notificara al contribuyente.

*Décimo:* Que, con el mérito de lo expuesto cabe entonces señalar que no resulta efectivo el vicio denunciado en el recurso de nulidad sustancial relativo a la infracción al artículo 20 N° 3 de la ley sobre Impuesto a la Renta en relación al artículo 40 N° 2 e inciso final de la misma ley, pues no se trata del arrendamiento de un casino como acto de comercio no el contribuyente se encuentra organizado como una empresa de publicidad.

*Undécimo:* Que, en lo que guarda relación con el segundo capítulo, alusivo a la supuesta contravención al artículo 132 incisos 14 y 15 del Código Tributario y artículo 21 del mismo cuerpo legal, expresa el recurrente que la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, no importa alterar la carga de la prueba que pesa sobre el contribuyente, considerando la contabilidad como medio de prueba preferente en este tipo de procedimientos, lo que no aconteció en la especie desde que se da valor a testimonios desatendiendo a los asientos contables.

Agrega, que también se vulneraron los principios de la lógica, específicamente el de no contradicción, pues existen dos juicios contrarios y verdaderos con relación a un mismo objeto, en circunstancias que una proposición y su negación no pueden ser ambas verdaderas al mismo tiempo y en el mismo sentido. Así, no es posible sostener que un mismo servicio para efectos del Impuesto al Valor Agregado puede ser calificado en el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, pero para efectos del Impuesto de Primera Categoría no puede ser clasificado en dicho artículo, como tampoco es lógico que las facturas tengan interés para efectos contables, pero no para efectos tributarios o para determinar cuál es la actividad desarrollada por el contribuyente en virtud de las que emitió las facturas afectas a IVA, por lo que se interpretó erradamente la prueba testimonial y documental, señalando los sentenciadores que los testigos y documentación

aportada dan cuenta que el arrendamiento del casino estaba destinado a los socios, quienes pagaban por acceder al uso de sus instalaciones, como también que la publicidad consistía únicamente en la entrega de espacios en el estadio, camiseta o revista, pero no consideraron las facturas afectas a IVA expedidas por el propio contribuyente, valorando instrumentos que la reclamante incorporó fuera de plazo y no fueron considerados por tal razón por el juez tributario.

*Duodécimo:* Que, el pretendido desapego a las reglas de la sana crítica y a la carga de la prueba en materia tributaria, no es tal por cuanto a los sentenciadores del grado se les llamó a decidir si los ingresos obtenidos por el contribuyente, que es una persona jurídica sin fines de lucro, por arriendo del casino del club y cesión de espacios para que los auspiciadores colocaran sus avisos publicitarios en la cancha, vestuario y revista del club deportivo, se encontraba en la situación excepcional prevista en el inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y rendida la prueba al efecto el contribuyente –en concepto de los jueces– logró acreditar que esos recursos provenían del arriendo de bienes raíces, encuadrándose en el N° 1 del artículo 20 de la citada ley, por cuanto no concurrían los requisitos para estimar que se trataban de actos de comercio en lo que se refiere a la primera fuente de ingresos, y que sólo se trataba de la facilitación de espacios para las empresas, sin que existiera una organización empresarial para efectuar publicidad, a través de prueba documental y testimonial que le permitió probar esas circunstancias fácticas respecto de la segunda clase de ingresos, siendo al efecto esclarecedor lo indicado en el motivo séptimo del fallo de segunda instancia que señala: “Para concluir lo anterior, esta Corte tiene en consideración los siguientes antecedentes, apreciados conforme a las reglas de la sana crítica, como lo estatuye el artículo 132 del Código Tributario:

a.- Los dichos de los testigos cuya declaración rola de fojas 54 a 56, señores Héctor Alvarado Valenzuela y Eduardo Muñoz Baeza, quienes son contestes en señalar que los ingresos provenientes del arriendo del casino derivan de la facilitación de dicho lugar a los socios del Club, quienes deben llevar toda la implementación, sin que exista además personal que lo opere, destinándose los recursos obtenidos a la operación del Club.

b.- El mérito de los documentos allegados al proceso de fojas 165 a 170, de los cuales se desprende que el casino es facilitado a los socios para que ellos lleven a efecto en él diversas actividades familiares, debiendo éstos pagar un precio únicamente para acceder al uso de sus instalaciones”.

Luego, en relación a los ingresos provenientes de publicidad en el fundamento décimo expresa que “los ingresos que se obtienen por este acápite por parte del Club reclamante, y que deben estar destinados a los objetivos plasmados en sus estatutos, no lo transforman en un prestador de servicios de publicidad, que es lo gravado con el impuesto señalado”.

En ese orden de ideas, no existe razón para estimar quebrantada regla alguna de la sana crítica cuando las pruebas a que aluden los sentenciadores, son consideradas aptas para dar establecido el punto que la resolución que recibió la acusa a prueba llamó a probar.

*Décimo tercero:* Que, cabe hacer notar que los sentenciadores también explican la supuesta contradicción en la actividad del contribuyente en el considerando undécimo al señalar: “Que, no obsta a la conclusión anterior, el hecho que las facturas emitidas por la recurrente –da las cuales se da cuenta a fojas 67 de autos– tengan glosas tales como “canje publicitario”, “contrato publicitario” u otras expresiones similares, pues ello sólo tiene interés para efectos contables o

administrativos, y en ningún caso implican que a partir de ello se pueda concluir que el Club Deportivo Huachipato sea una empresa de publicidad”, conclusión de la que discrepa el Servicio de Impuestos Internos, pero que no importa una vulneración al principio de no contradicción, pues a través de esta motivación se explica el proceder del contribuyente conforme a la prueba valorada, constituyendo en consecuencia, sólo una forma diferente de apreciar las circunstancias fácticas indicadas, pero que no importa una vulneración a las reglas de la sana crítica.

*Décimo cuarto:* Que, entonces, al amparo de lo expuesto y al no haberse demostrado la existencia de errores de derecho con influencia sustancial en lo resuelto, el recurso debe ser desestimado.

En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 765 y 805 del Código de Procedimiento Civil, y 145 del Código Tributario, se rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de fojas 265, en representación del Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción el veinticinco de abril de dos mil dieciséis, escrita a fojas 254 y siguientes.

Se previene que el Ministro Sr. Juica tiene únicamente presente para desestimar la infracción al artículo 132 inciso 14 del Código Tributario, que dicha norma no constituye una ley reguladora de la prueba, puesto que el legislador ha entregado el escrutinio probatorio en este tipo de procedimientos a la ponderación que con libertad puedan arribar los jueces de la instancia, atributo que no es revisable por la vía de la nulidad sustantiva, aparte que además los conceptos de lógica, experiencia y conocimientos afianzados se obtienen sólo de manera racional y no sobre requisitos o condiciones fijadas a priori por la ley. La desatención a dichos aspectos valorativos que determinan un torcido ejercicio de la razón o sea fruto de irrealidades que deriven en falsedades o inexactitudes, devienen consecencialmente en ausencia de fundamentos cuya sanción es la nulidad formal, que constituye un remedio procesal distinto al promovido por la recurrente.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del ministro Señor Prado y de la prevención, su autor. Rol N° 40573-16.

Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los ministros Milton Juica Arancibia, Carlos Künsemüller Loebenfelder, Manuel Antonio Valderrama Rebolledo, Jorge Dahm Oyarzun y Arturo José Prado Puga.

Santiago, ocho de marzo de dos mil dieciocho.

Autoriza el ministro de fe de la Excma. Corte Suprema.