

Santiago, veintiséis de septiembre de dos mil veinticinco.

VISTOS:

En estos autos Rol N° 33.415-2019 se ha tramitado un procedimiento de reclamación tributaria en que el abogado Jean Pierre Latsague Lightwood, en representación del reclamante, Club Deportivo Huachipato, interpone recurso de casación en la forma y en el fondo en contra de la sentencia definitiva de segunda instancia, dictada con fecha uno de octubre de dos mil diecinueve, por la Corte de Apelaciones de Concepción, que confirmó la sentencia definitiva de primera instancia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, de uno de febrero de dos mil diecinueve, la que, a su vez, rechazó en su totalidad el reclamo deducido por su parte en contra de las Liquidaciones N° 204 y 205, ambas de 28 de julio de 2017, emitidas por la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos.

Con fecha cinco de diciembre de dos mil diecinueve se dispuso traer los autos en relación.

CONSIDERANDO:

I.- EN CUANTO AL RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMA:

PRIMERO: Que por este recurso se ha denunciado que en la sentencia recurrida se ha configurado el vicio de casación previsto en el N° 7 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, al haberse pronunciado la sentencia de manera contradictoria entre sus consideraciones de derecho y su decisión resolutoria, en relación con la vigencia de la exención tributaria contenida en la Ley N° 8.834.

Explica la recurrente que en su considerando octavo la sentencia concluye que la vigencia de la ley que establece la exención no es un hecho controvertido, pero sin perjuicio de ello, la sentencia discurre sobre la base que los ingresos percibidos por su representado por concepto de publicidad, concesión de espacios y souvenir se encontrarían contemplados en el N° 3 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, que regula los ingresos de la industria y del comercio, por tanto, se encontrarían en situación de excepción a la exención a que se refiere el artículo 40 inciso final de la misma Ley, estando entonces afectos. Dicha norma señala: *“Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las rentas percibidas por las personas que en seguida se enumeran”*: N°2: *“Las*

instituciones exentas por leyes especiales". Y en su inciso final señala: "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".

La decisión sería entonces contradictoria, pues no es posible estimar vigente la exención contenida en Ley N° 8.834 y al mismo tiempo estimar gravados con impuesto de primera categoría los ingresos provenientes de la industria y el comercio a las instituciones deportivas como su representada.

Lo anterior se traduciría en aceptar una derogación tácita de la Ley N° 8.834, lo que no se condice con el carácter personal que tendría dicha exención.

SEGUNDO: Que como se ha expresado en distintos pronunciamientos de esta Corte, el vicio en comento se verifica en la hipotética situación de contemplar el mismo fallo impugnado dos decisiones que sean imposibles de cumplir porque una se opone a la otra, esto es, que existan dos dictámenes o determinaciones que recíprocamente se

destruyan, cuestión que en este caso no ocurre por cuanto fluye de la sentencia, que si bien se reconoce la plena vigencia de la exención que establece la Ley N°8.834, ésta debe compatibilizarse con las normas de la Ley de Impuesto a la Renta y por lo tanto se justifica la idéntica vigencia de la excepción a la exención cuando se trata de ingresos que provienen del ejercicio de actividades del artículo 20 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, las rentas de la industria y el comercio; como señala expresamente el artículo 40 inciso final de la citada ley.

En el análisis que efectúa la recurrente, existe contradicción en la decisión adoptada en este caso porque las rentas originalmente exentas por mandato legal, en definitiva resultan afectas a impuesto, lo que no es sino el resultado del análisis sistemático de normas igualmente vigentes que deben ser revisadas en su conjunto para cumplir con la obligación legal que impone el inciso final del artículo 40, que, a su vez, requiere en este caso, una nueva revisión que cumpla con la exigencia de estimar que las rentas objeto de marras están dentro del artículo 20 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Como se puede apreciar, los hechos descritos no configuran la causal de casación en la forma por cuanto no existe contradicción en la decisión adoptada por los tribunales de la instancia al no haberse reconocido una exención para acto seguido señalar que las rentas están afectas, sino que se ha explicitado el análisis de las normas que permitieron adoptar una decisión sobre lo debatido en este caso en particular, razón por la que el recurso de casación formal no puede prosperar.

II.- EN LO TOCANTE AL RECURSO DE CASACIÓN EN EL FONDO:

TERCERO: Que, en su arbitrio de nulidad sustancial, el contribuyente denuncia como infringidos, en primer término, el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con el artículo 40 N°2 e inciso final de la misma y al artículo 1° de la Ley N° 8.834. Estas normas habrían sido infringidas, desde el momento que se han equiparado los conceptos de rentas provenientes del “patrocinio” con el de rentas por concepto de “servicios de publicidad” o “empresas de publicidad”. Cita al efecto el artículo 20 N°3 de la Ley y concluye que la sentencia

recurrida yerra en el considerando décimo tercero cuando señala que su representada habría desplegado una conducta que importa una actividad publicitaria lo que se reafirmaría con las facturas afectas a impuesto que se habrían emitido.

Existiría una errónea lectura de la norma citada, que en su segunda parte restringe la aplicación del impuesto a organizaciones de diversos tipos, en este caso, empresas de publicidad o agencias publicitarias.

Reitera que su representado no es una empresa de publicidad ni presta servicios de publicidad, tal como se lee de sus estatutos sociales, ni tampoco posee una "organización 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". Las actividades impugnadas por este concepto dicen relación con una fuente de financiamiento comúnmente utilizada por instituciones deportivas y por deportistas profesionales, cual es, el auspicio.

En cuanto a la actividad desplegada en los hechos, se desprende de las declaraciones contestes de los testigos presentados por su parte y cuyos dichos se encuentran consignados en el acta respectiva, que la única intervención que tiene el Club Deportivo Huachipato relacionada con las partidas impugnadas por publicidad, es la cesión de espacios publicitarios, ya sea para la instalación de letreros publicitarios alrededor de la cancha (los llamados estáticos), ya sea para la impresión de los logos de las respectivas marcas en las camisetas del club, entre otros.

CUARTO: Que, en segundo término, se refiere como infringido el artículo 134 inciso 14° del Código Tributario, en relación con el artículo 20 N°3 y 40 N°2 e inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta y al artículo 1° de la Ley N°8.834.

En este capítulo se denuncia la inobservancia de las normas reguladoras de la prueba contenidas en el artículo 134 inciso 14° del Código Tributario, que señala: *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica...”*. Dicha inobservancia se tradujo en definitiva en que los

sentenciadores no consideraran ninguno de los medios probatorios rendidos por su parte en tiempo y forma, los que, de haberse analizado de manera detallada, habrían llevado a una conclusión lógica distinta a la arribada por las sentencias del grado.

A través de las infracciones denunciadas se reclama que la sentencia apreció medios de prueba en forma independiente en la medida que le fueron útiles para sus conclusiones, pero no realiza una valoración integral de todos ellos, de manera de interpretarlos y valorarlos armónicamente como corresponde de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

QUINTO: Como tercer capítulo de casación se refiere a la infracción al artículo 3° N° 5 del Código de Comercio en relación con el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta y, en consecuencia, al artículo 40 N°2 e inciso final de este último cuerpo legal y artículo 1° de la Ley N°8.834.

La sentencia recurrida, sostiene en su considerando décimo cuarto que las rentas percibidas por su representado por concepto de "concesión de espacios", estarían gravadas

con impuesto de primera categoría, pues provendrían de un acto de comercio del artículo 3 N°5 del Código de Comercio, la "concesión", actividad comercial que estaría incluida en el artículo 20 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Su parte no entiende cómo es que la cesión de espacios, que no es otra cosa que la facilitación o arriendo de un inmueble constituiría una actividad del numeral quinto del artículo 3 del Código de Comercio; puesto que de las declaraciones de testigos se desprende que la empresa se limita a facilitar los espacios arrendados, sin desplegar un conjunto organizado de servicios asociados y los ingresos obtenidos irían en directo beneficio del club y la consecución de los fines definidos en sus estatutos. Lo anterior conllevaría a apreciar que en los casos que indica el artículo antes referido siempre debe existir ánimo de lucro, lo que resulta incompatible con el hecho establecido en la causa, que su representada no persigue fines de lucro y que todos los ingresos, cualquiera sea su origen, son destinados a reinvertir y sostener la institución y al cumplimiento de su objeto social.

SEXTO: Finalmente como cuarto capítulo de normas infringidas cita el artículo 1° de la Ley N° 8.834 en relación con el artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta y, en consecuencia, con el artículo 40 N°2 e inciso final de este último cuerpo legal.

Transcribe las normas legales señaladas y concluye que deben ser aplicadas en forma armónica con el objeto de no restarle vigencia a la norma de exención, dado que se estima plenamente vigente. Por el contrario, si ellas son interpretadas en la forma que hizo el Servicio de Impuestos Internos y la sentencia recurrida, la conclusión es precisamente la contraria, una derogación tácita de la primera. En este punto las alegaciones se corresponden con lo señalado en relación con el recurso de casación en la forma.

Finalmente se consigna como petitorio del recurso de casación en el fondo acogerlo e invalidar la sentencia recurrida, dictando en su reemplazo una nueva sentencia que acoja el reclamo tributario de autos, decretando que el Club Deportivo Huachipato no debe considerar como ingresos tributables las sumas indicadas en la liquidación, signadas

en las partidas por concepto de ingresos por publicidad, concesión de espacios y souvenirs, o las que se determinen conforme al mérito del proceso por encontrarse comprendidas en la exención indicada en la Ley N° 8.834, con expresa condenación en costas.

SÉPTIMO: Que para una acertada decisión del presente recurso, es necesario tener en consideración que la problemática a resolver por esta Corte dice relación con las diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría por ingresos que no fueron declarados por el contribuyente - correspondientes a ingresos por publicidad en estadio, revista y canje; por concesión de espacios, cafetería, show room y salón de belleza y por la venta de artículos de souvenir calificados como comercio detallista - y que, en criterio del Servicio de Impuestos Internos, se encuentran afectos a este impuesto pues provienen del ejercicio de actividades del artículo 20 N° 3 de la Ley de la Renta. Por su parte y si bien la reclamante reconoce haber percibido estos ingresos, señala que están exentos de conformidad a lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N°8.834.

Se consignan, además, con el mismo fin, los hechos que no fueron controvertidos en la causa:

1. Que el Club Deportivo Huachipato es una corporación de derecho privado, sin fines de lucro, cuyo objeto estatutario es agrupar al personal de empleados y obreros de la Compañía de Acero del Pacífico S.A., para la práctica del deporte y esparcimiento sanos, y de propender al estrechamiento de sus relaciones sociales.

2. Que la referida entidad se encuentra acogida al régimen de exención del impuesto a la renta de primera categoría que establece la Ley N° 8.834 de 1947.

3. Que el club, durante los años comerciales 2011 y 2012, tributarios 2012 y 2013, respectivamente, percibió ingresos por publicidad en estadio, revista y canje; y otros por concesión de espacios, cafetería, show room y salón de belleza.

4. Que la corporación de que se viene tratando, durante los años comerciales 2011 y 2012, tributarios 2012 y 2013, respectivamente, registró en su libro mayor ingresos por "souvenir".

5. Que el contribuyente no presentó declaración de impuesto a la renta de primera categoría por los años tributarios 2012 y 2013.

OCTAVO: Que para un mejor entendimiento de las causales de la nulidad sustancial en estudio resulta preciso señalar cuáles son los antecedentes de la presente causa:

1.- Sostiene el reclamante que el Club Deportivo Huachipato es una corporación de derecho privado que no persigue fines de lucro, de acuerdo con el objeto que describen sus estatutos. Que el Servicio de Impuestos Internos, en las liquidaciones impugnadas, afirma que las rentas que debieron ser declaradas son aquéllas provenientes de ingresos de publicidad en estadio, revista y canje, otros por concesión de espacios y los adquiridos por la venta de artículos de souvenir.

Agrega que es efectivo que recibió ingresos por tales conceptos, pero estima que no se encuentran gravados con el impuesto liquidado, puesto que su representada se encuentra acogida a la exención tributaria contemplada en la Ley N° 8.834, al tratarse de una exención de carácter personal y

no real, de modo que cualquiera sea la fuente u origen de la renta que perciba, ésta no tributa.

Refiere, asimismo, que los ingresos percibidos por concepto de publicidad no se encuentran afectos a impuestos a la renta, por no ser el club una empresa publicitaria, pues la publicidad realizada a ciertas empresas y marcas es tan solo una manera de auspiciar el desarrollo de las actividades principales del club deportivo.

En relación con los ingresos por concesión de espacios, ellos no provienen del desarrollo de una actividad comercial del artículo 3 N°5 del Código de Comercio, porque jurídicamente provienen de la facilitación o arriendo de un inmueble, sin que su representada ejecute por sí misma las actividades de los arrendatarios.

Finalmente, lo que dice relación con la venta de souvenir, ellos jamás tuvieron como contraprestación un pago en dinero pues el club los compraba e incorporaba como gastos para luego repartirlos gratuitamente a cada rama deportiva, descontarlos y anotarlos como ingreso, sólo como control interno.

2.- El Servicio de Impuestos Internos señala que el reclamante sí está obligado por la contraexcepción del inciso final del artículo 40 de la Ley de Impuesto a la Renta, en la medida que no rige la exención respecto a rentas provenientes de los números 3 y 4 del artículo 20 de la ley, por lo tanto, debe tributar por sus ingresos del artículo 20 N° 3, esto es, rentas de publicidad, rentas de concesión de espacios y rentas por souvenir.

En relación con las rentas por publicidad, sostiene que el reclamante es una organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o benéficos que constituyen su objeto, que efectivamente presta servicios publicitarios, razón por la cual puede calificarse como empresa de publicidad. Agrega que, a diferencia de lo que afirma el reclamo, quien ejerce las actividades de publicidad es el club y por ello cobra.

Ahora bien, refiriéndose a las rentas por concesión de espacios para salón de belleza, show room y cafetería, todos en la Ciudad Deportiva CDH, sostiene que la actividad desarrollada por el contribuyente constituye en sí misma

una de carácter comercial. No se trata, prosigue, del arrendamiento de un inmueble, puesto que el tercero a quien se le concede el espacio no puede realizar cualquier actividad, sino sólo aquella por la que se le hizo merecedor de la respectiva concesión; conclusión que se vería reforzada por la emisión de facturas de venta afectas al impuesto al valor agregado, reconociendo así la modalidad de ejecución señalada.

Por último, en lo que dice relación a la partida souvenir, la defensa fiscal sostiene que fueron registrados como ingresos por la contribuyente y reconocidos contablemente como tales en la cuenta del mismo nombre. Y siendo ingresos, lo son del artículo 20 N° 3 de la Ley de Impuesto a la Renta, por tratarse de una actividad comercial del artículo 3 N° 1 del Código de Comercio, exceptuándose de la exención de la Ley N° 8.834.

3.- El Tribunal Tributario y Aduanero del Biobío rechazó en todas sus partes el reclamo, decisión que fue confirmada, con costas, por la Corte de Apelaciones de Concepción.

NOVENO: Que para efectos de resolver adecuadamente el arbitrio en estudio, en relación a los capítulos primero y tercero del recurso, ya citados, debe tenerse en especial consideración que los juzgadores de la instancia, para rechazar el reclamo y desvirtuar los argumentos vertidos por el reclamante, hicieron un exhaustivo análisis en torno a las materias discutidas en los considerandos décimo primero (sic) a décimo séptimo del fallo de primer grado, confirmado por el de segunda instancia, concluyendo que los ingresos percibidos por el Club Huachipato por concepto de publicidad, concesión de espacios y ventas de souvenirs se encuadran dentro del artículo 20 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 40 de la misma ley, no le resulta aplicable la exención que se pretende por el recurrente.

En el caso de las rentas por publicidad, el considerando décimo tercero del fallo concluyó lo siguiente: *"Que el reclamante reconoce que las rentas por publicidad se originan en la celebración de contratos de auspicio o patrocinio, pero estima que es el patrocinador quien desarrolla propiamente la actividad publicitaria, y*

no el patrocinado, cuyo objeto estatutario no es la difusión de una marca, producto o idea, con ánimo de lucro. En concepto de este Tribunal, empero, la actividad desplegada por el Club Deportivo Huachipato no se circunscribe solo a permitir la incorporación de elementos distintivos de marcas, productos o ideas en los diferentes espacios dispuestos para ello (camisetas, revista, estadio, gimnasios, etc.), porque lo que interesa en esencia a los patrocinadores es la divulgación de aquellos elementos, y es precisamente por esto último que el actor cobra y emite las correspondientes facturas afectas al impuesto a las ventas y servicios. Lo anterior no es baladí, porque para que un servicio quede gravado con el referido tributo la acción o prestación que se remunera debe provenir del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR. Lógico resulta concluir, entonces, que las facturas emitidas por el club a sus patrocinadores o auspiciadores lo fueron por la prestación de servicios publicitarios, clasificados en el número 3 del artículo 20 de la LIR y, por ende, las

rentas generadas producto de dicha actividad se afectan con el impuesto a la renta de primera categoría, debiendo rechazarse la impugnación en esta parte. A mayor abundamiento y solo con el objeto de pulir de mejor forma las conclusiones precedentes, cabe señalar que el citado art. 20 N° 3 de la LIR grava las rentas provenientes de las actividades publicitarias sin condicionar la aplicación del tributo a la estructura jurídica de quien las realiza o al hecho de hallarse comprendidas dentro de su objeto social. Esto, por lo demás, es consistente con la contra excepción del inciso final del artículo 40 de la LIR, norma que reconoce la posibilidad de que una institución sin fines de lucro ejerza directamente las actividades descritas en el art. 20 N° 3 de la ley del ramo, en cuyo caso la franquicia sede en favor de la aplicación del impuesto a la renta de primera categoría”.

Que en relación con la concesión de espacios, el considerando décimo quinto indica lo siguiente: “Que en el ámbito del derecho mercantil la concesión ha sido definida como un contrato mediante el cual “un empresario, denominado concesionario, se obliga a

adquirir bajo ciertas condiciones determinados productos, generalmente de una marca, a otro empresario, llamado concedente, y a revenderlos también sujeto a determinadas estipulaciones dentro de una zona y prestar asimismo a quienes adquieran dichos bienes una cierta asesoría” (Sandoval López, Ricardo, Contratos mercantiles, Edit. Jurídica de Chile, 2a edic., Santiago, 2015, t. II, pp. 613-614). Pero la concesión se utiliza también para referirse a la prestación de servicios o provisión de bienes a terceros, como ocurre con la explotación de bares, restaurantes y otros servicios que clubes y otras asociaciones entregan a sus miembros y/o a terceros, según dispongan sus estatutos, mediante concesionarios. Ambas modalidades tienen en común el hecho de que el concesionario pone su organización comercial, actuando por cuenta y riesgo propios, a disposición del concedente, para colocar sus productos en el mercado, en el primer caso, o para prestar a terceros el servicio que el concedente prefiere no explotar a su riesgo, en el segundo. Ahora bien, si el objeto de la concesión está constituido por una serie de contraprestaciones derivadas de la

explotación de servicios y/o de la venta de determinados productos, realizadas bajo la forma de empresa por el concesionario, en los términos del artículo 3° N° 5 del Código de Comercio, aquella tendrá naturaleza mercantil, los ingresos percibidos por el concedente serán rentas del comercio clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, gravadas con impuesto a la renta de primera categoría y, por ende, constituirá un hecho gravado con IVA de acuerdo con el artículo 2° N° 2 del D.L. N° 825/1974. El arrendamiento, por su parte, es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado (art. 1915 del Código Civil). Tributariamente, el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, es un hecho gravado con el impuesto a las ventas y servicios, de acuerdo con el artículo 8, letra g), del D.L. N°

825/1974. Y en materia de impuesto a la renta de primera categoría, dichas modalidades de explotación se clasifican en el artículo 20 N° 1 de la ley del ramo. En tal sentido, cabe recordar que “para que el arrendamiento sea un acto de comercio, se requiere que se haya comprado o permutado una cosa mueble, con el ánimo de arrendarla, sea en la misma forma o en otra diferente, con la mira de obtener un lucro” (Sandoval López, Ricardo, Derecho comercial. Introducción al derecho comercial. Actos de comercio. Noción general de empresa individual y colectiva. Sociedades de personas y de capital, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2015, p. 85), porque “los negocios sobre bienes inmuebles son ajenos a la materia comercial” (ibídem, p. 86). Lo concluido no se altera por lo dispuesto en el artículo 3° N° 20 del Código de Comercio, dado que aquí no se mercantilizan los actos, contratos u operaciones sobre bienes raíces, sino que se da carácter mercantil a la actividad de la construcción de inmuebles por adherencia, en la medida de que se lleve a cabo por empresas de construcción”.

Para concluir en el motivo décimo sexto: *“Que el mérito de los registros contables y de su documentación de respaldo, esto es, el libro mayor y las facturas afectas a IVA emitidas por concepto de concesión de espacios para la explotación de salón de belleza, show room y cafetería, demuestra la existencia de una concesión que tuvo por objeto la obtención de contraprestaciones derivadas del ejercicio de actividades comerciales ejercidas por los concesionarios en los términos del artículo 3° N.° 5 del Código de Comercio, por lo que su naturaleza es mercantil y los ingresos percibidos por el concedente constituyen rentas del comercio clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la LIR, encontrándose afectas al impuesto a la renta de primera categoría. De otro lado, la hipótesis de estar en presencia de arrendamiento de inmuebles no encuentra apoyo en ninguno de los demás medios de prueba allegados al proceso. En efecto, el negocio jurídico acompañado por el actor a fojas 90 (custodia N° 826), se denomina por las partes “contrato de concesión”, precisando la cláusula primera que su objeto es regular los derechos y obligaciones de los comparecientes en relación*

con la concesión del espacio, “en adelante la tienda para la oferta de servicios de belleza dentro de las instalaciones del Club...”. A su turno, la cláusula quinta despeja toda duda en cuanto a la naturaleza jurídica del acuerdo de voluntades, al disponer: “Las partes dejan constancia expresa que el presente contrato de concesión no importa el arrendamiento de las dependencias ni muebles comprendidos en la concesión. A mayor abundamiento declaran expresamente para todos los efectos legales que la naturaleza del presente contrato es diversa de la de un contrato de arrendamiento y renuncian a cualquier alegación en tal sentido”. El referido documento, entonces, ratifica que se está en presencia de un contrato de concesión para la prestación de servicios o provisión de bienes a terceros, y no ante un contrato de arrendamiento de inmuebles. De otro lado, las declaraciones de los testigos presentados por el actor se limitan a describir la forma en que operan materialmente los concesionarios o titulares de los espacios concedidos, pero sin aportar antecedentes que permitan verificar la concurrencia de los elementos propios del contrato de arrendamiento. Así,

por ejemplo, la testigo Jeanette Crisóstomo Márquez, interrogada sobre este punto (fojas 86 vta.), señala que “el club arrienda el espacio físico y cada uno se preocupa de implementar este espacio de acuerdo a la actividad que va a realizar, con su personal, todo independiente a lo que es el club. De hecho, si alguien del club va a comprar algo de estos locales ellos nos emiten una boleta como cualquier otra persona”. Más explícitos son los dichos del testigo Eduardo Muñoz Baeza, quien declara al efecto: “Y con respecto a los espacios de arriendo para concesionarios, estos se desarrollan para que una empresa externa al club pueda desarrollar una actividad comercial dentro de las instalaciones con total independencia... a fin de prestar un servicio al socio, en condiciones preferenciales...”. En las condiciones anotadas, cabe igualmente rechazar este extremo del reclamo”.

Finalmente, en relación con los souvenirs, el considerando décimo séptimo indica: “Que, por último, tratándose de los ingresos por souvenir el reclamante afirma que no constituyen rentas de los números 3 y 4 del

artículo 20 de la LIR, por ende, no son tributables en primera categoría y, en todo caso, no constituyen ingresos reales pues fueron entregados gratuitamente a las distintas ramas que los solicitaron para luego ser obsequiados. Respecto a la naturaleza de los ingresos en cuestión, cabe dejar establecido que sí son rentas del artículo 20 n.º 3 de la LIR, por tratarse del ejercicio de una actividad comercial del artículo 3º, n.º 1, del Código de Comercio (compraventa mercantil), siendo irrelevante el carácter de persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, como ya se tuvo ocasión de analizar. En lo que se refiere a la afirmación de que no se trata de ingresos reales, es conveniente recordar que el artículo 132, inciso 11º, del Código Tributario, admite “cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”, dentro del abanico de elementos de convicción a que puede recurrir el contribuyente para desvirtuar las impugnaciones del Servicio de Impuestos Internos. Lo anterior, debe relacionarse con lo que dispone el inciso 16º del mismo texto legal, a cuyo tenor “En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el

juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad". Como se advierte, si bien la contabilidad ostenta un peso específico como medio de prueba, según sea el caso, no importa ello atribuirle un carácter exclusivo y excluyente, al punto de que es el propio legislador quien, frente a hipótesis de contribuyentes obligados a declarar renta efectiva con base en contabilidad completa, admite la inclusión en el proceso de cualquier otro medio probatorio apto para producir fe. La cuestión estriba en la suficiencia de esa prueba, que naturalmente deberá superar un umbral más alto si lo que pretende el contribuyente es desvirtuar el mérito de su propia contabilidad. Sobre este último punto, analizados los "documentos de traspaso" acompañados a fojas 90 y que se guardan bajo la custodia N° 826, estima este sentenciador que ellos no son aptos para destruir el valor probatorio de los registros contables que dan cuenta de la percepción de ingresos por "souvenir". En efecto, tales antecedentes únicamente detallan las salidas del inventario de los artículos de souvenir, pero no prueban que el destino final hubiere sido su donación a miembros o asociados del club

o a terceros ajenos, razón por la cual se rechazará este último extremo de la reclamación”.

DÉCIMO: Que tal y como se indicó, en el caso de las rentas por publicidad, se coincide con los sentenciadores del fondo en un aspecto que es central, cual es que la actividad desplegada por el Club Deportivo Huachipato no se circunscribe sólo a permitir la incorporación de elementos distintivos de marcas, productos o ideas en los diferentes espacios dispuestos para ello (camisetas, revista, estadio, gimnasios, etc.), porque lo que interesa en esencia a los patrocinadores es la divulgación de aquellos elementos, y es precisamente por esto último que el actor cobra y emite las correspondientes facturas afectas al impuesto a las ventas y servicios.

Que en relación con la concesión de espacios, igualmente se coincide con la sentencia recurrida al haberse acreditado la existencia de una concesión que tuvo por objeto la obtención de contraprestaciones derivadas del ejercicio de actividades comerciales ejercidas por los concesionarios en los términos del artículo 3° N° 5 del Código de Comercio, por lo que su naturaleza es mercantil

y los ingresos percibidos por el concedente constituyen rentas del comercio clasificadas en el N° 3 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, encontrándose afectas al impuesto a la renta de primera categoría, conclusión a la que se llegó, contrario a lo que indicó el recurrente, no sólo por la ponderación de la prueba consistente en las facturas de venta, sino que con el análisis del contrato de concesión que estaba en custodia y de la prueba testimonial.

Por último, en relación con los souvenirs, la sentencia analizó los “documentos de traspaso” acompañados a fojas 90 y que se guardan bajo la custodia N° 826, estimando que ellos no son aptos para destruir el valor probatorio de los registros contables que dan cuenta de la percepción de ingresos por “souvenir”. En efecto, tales antecedentes únicamente detallan las salidas del inventario de los artículos de souvenir, pero no prueban que el destino final hubiere sido su donación a miembros o asociados del club o a terceros ajenos, razón por la cual se rechazará este último extremo de la reclamación.

UNDÉCIMO: Que coincide igualmente esta Corte con los argumentos que se anotaron en el motivo que antecede, a la luz de la norma que se refiere a la exención en estudio, esto es, el artículo 1°, primera parte de la Ley N°8.834: *“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...”*.

Esta norma debe compatibilizarse con los hechos que se tuvieron por acreditados en el proceso: “Que el Club Deportivo Huachipato es una corporación de derecho privado, sin fines de lucro, cuyo objeto estatutario es agrupar al personal de empleados y obreros de la Compañía de Acero del Pacífico S.A. para la práctica del deporte y esparcimientos sanos y de propender al estrechamiento de sus relaciones sociales”; “que la referida entidad se encuentra acogida al régimen de exención del impuesto de primera categoría que establece la Ley N°8.834”; “que durante los años tributarios 2012 y 2013 percibió ingresos por publicidad en estadio,

revista y canje y otros por concesión de espacios, cafetería, show room y salón de belleza" y "que registró en su Libro Mayor, ingresos por souvenir".

Por lo tanto, la ley establece una exención que favorece a la contribuyente y que pretende hacer valer ante el Servicio de Impuestos Internos, por cuanto entiende que a ella tiene derecho a todo efecto, por su condición de *"institución con personalidad jurídica (...), 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"*.

Frente a la norma de exención, la Ley de Impuesto a la Renta establece la contraexcepción en el caso de las rentas de la industria y el comercio del artículo 20 N°3.

Dicho numeral establece un impuesto que se pagará sobre: *"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”.

Frente a la norma transcrita, se puede apreciar que no resulta correcta la interpretación que hace la recurrente de la misma, en el sentido que se distinguiría en la primera parte las actividades que en cada caso se describen y en la segunda parte se restringiría la aplicación del impuesto a las organizaciones de diferentes tipos, tales como compañías, sociedades o empresas, lo que tornaría en exigencia legal que para los efectos de la discusión, se acredite que la contribuyente es una empresa de publicidad y no que realiza servicios publicitarios, de auspicios o canjes. Ello resulta ser una interpretación que sin duda favorece los intereses del recurrente, sin embargo, del tenor literal de la misma aparece, por una parte, que se trata de una enumeración no taxativa y amplia que incluye todo tipo de actividades y empresas que tienen que ver con la industria y el comercio y que tanto puede ser consideradas indistintamente actividades propiamente tales o empresas; pensando por ejemplo en la actividad minera y

las empresas mineras, en la actividad constructora y las empresas de construcción, etcétera, por lo que la distinción que ve la recurrente no existe y no resulta válido al intérprete efectuarla.

DUODÉCIMO: Que es necesario, además, tener presente sobre el tema en discusión que la ausencia de fines lucrativos en una persona jurídica de derecho privado como lo es el Club Deportivo Huachipato se mira en relación con sus asociados y únicamente determina que las utilidades o ganancias que obtenga no puedan repartirse o distribuirse entre éstos. Sin embargo, nada le impide a la entidad participar o desarrollar actividades lucrativas, que es cosa distinta, pues el lucro constituye simplemente la ganancia o provecho que se saca de algo y el natural propósito que busca quien interviene en el tráfico, aunque en último término se busque con ello servir al objeto estatutario y si las actividades económicas desarrolladas por esta clase de entidades generan utilidades o beneficios que la ley considera como hechos gravados con impuesto, por regla general, deberán tributar, a menos que el legislador, a través del establecimiento de exenciones, las libere de

esta obligación, como bien lo señaló el tribunal en el considerando décimo segundo (sic).

Entonces, resulta importante consignar que la propia contribuyente emitió facturas afectas a impuesto al valor agregado por los distintos conceptos ya indicados, registrándolas en su contabilidad y posteriormente declarando este impuesto, del que se estima exenta.

Anotado lo anterior, parece apropiado y pertinente analizar en el caso concreto, las facturas de la contribuyente que daban cuenta de los ingresos en relación con las rentas por publicidad, concesión de espacios y souvenirs; las que aparecen en el acto reclamado, las Liquidaciones N° 204 y N° 205, ambas de 28 de julio de 2017.

Primero, los ingresos percibidos por publicidad, éstas corresponden a tres ítems, el primero: "Ingreso publicidad", en que los clientes son: Entel PCS Telecomunicaciones S.A., Embotelladoras Chilenas Unidas, Corporación de Recreación La Araucana, BCI y Sodimac S.A. y aparecen las siguientes glosas en las facturas: "Auspicio Club Deportivo Huachipato", "Auspicio Huachipato contrato

2011", "Espacio publicitario en estadio CAP año 2011 y 2012".

El segundo ítem es "Publicidad Estadio", cuyos clientes son Productos Fernández, Automotores Gildemeister y Entel PCS, con glosas como "Publicidad en Estadio CAP", "Convenio Publicitario 2008-2013", "Auspicio Estadio CAP correspondiente al año 2011" y "Convenio Sponsor Estadio CAP 2007-2017".

El tercer ítem es "Publicidad por canje", cuyos clientes son Diario El Sur, Comercial Depor Ltda y Diario Concepción S.A., con la siguiente glosa: "canje 2011".

El total de estos ingresos supera los 259 millones de pesos el año 2011 y los 203 millones el año 2012.

Que, por su parte, en el caso de la concesión de espacios, se trata de los siguientes clientes: Osvaldo Cuadra Moya, Marcos Caamaño y Cía. Ltda., Sociedad de Inversiones Inversa 21, con las siguientes glosas: "Concesión espacio para salón de belleza en ciudad deportiva CDH", "Concesión espacio para cafetería en ciudad deportiva CDH".

Por último, en la cuenta "otros ingresos" figuran los souvenirs y representa ingresos por souvenirs, tales como llaveros, banderines, lápices, camisetas, etc.

Se puede concluir entonces que el hecho que el contribuyente sea un club deportivo, no es óbice para establecer que efectivamente y tal como el mismo reconoce, percibe ingresos provenientes del ejercicio de las actividades antes indicadas y que la exención no se está refiriendo a una exención de tipo personal sino a una de tipo real, toda vez que no es la persona o su naturaleza jurídica lo que ameritaría quedar gravada o no con el impuesto, sino que es la actividad comercial ejercida por el contribuyente, que prima por sobre otras consideraciones, según se desprende del inciso final del referido artículo 40 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

DÉCIMO TERCERO: Que en relación a los demás capítulos por los que se interpone el recurso de casación en el fondo, el segundo que se refiere a la supuesta falta de valoración de la prueba conforme a la sana crítica y el cuarto, en que se reiteran las alegaciones que fundaron el recurso de nulidad formal; cabe consignar que en relación al primero,

de la revisión de la sentencia objeto del recurso aparece que precisamente para resolver las peticiones los jueces del grado valoraron las distintas pruebas a partir de la sana crítica, tanto los antecedentes contables como los documentos que fueron aportados por el propio contribuyente y la prueba de testigos, dando valor a aquellas que en su criterio les permitieron fundar la decisión, consignándolo así expresamente, no coincidiendo con los dichos del recurrente en el sentido de no haberse efectuado dicha valoración, como aparece con claridad de los considerandos décimo sexto y décimo séptimo y; en relación a la segunda, no existe derogación tácita de la norma de exención del artículo 1° de la Ley 8.834, sólo aplicación sistemática de las normas que rigen la materia, según ya se indicó.

DÉCIMO CUARTO: Que tal como se consignó en la sentencia Rol N° 2.721-2019, si bien esta Corte en otros casos similares, respecto de la misma contribuyente, v.gr. Rol N° 40.573-2016 y Rol N° 6.510-2018, ha tomado decisiones en sentido contrario al que ahora se resuelve, lo cierto es que con un mejor estudio del asunto se arriba a la convicción que la exención establecida en el artículo 1° de

la Ley N°8.834 atiende en concepto de este Tribunal a la actividad comercial desarrollada por el contribuyente antes que a la naturaleza jurídica de la entidad que le sirve de soporte, no constituyendo por tanto una exención de tipo personal sino una de tipo real.

DÉCIMO QUINTO: Que así entonces, habiéndose efectuado por los jueces del fondo una correcta aplicación de la normativa atinente al caso en estudio, y no configurándose, en consecuencia, los errores de derecho pretendidos por la impugnante, su arbitrio será desestimado.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 766, 767, 768, 772, 781 y 782 del Código de Procedimiento Civil, **se rechazan** los recursos de casación en la forma y en el fondo deducidos por el contribuyente Club Deportivo Huachipato en contra de la sentencia de uno de octubre de dos mil diecinueve, dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción.

Se previene que la Ministra Sra. Gajardo y la Abogada Integrante Sra. Benavides, fueron del parecer de agregar los siguientes considerandos:

1° Que aun cuando no se desarrolla una infracción específica, la reclamación de autos inequívocamente conduce a ello, para lo cual tienen presente en primer lugar que la obligación de pagar intereses es consecuencia de la falta de cumplimiento oportuno de la obligación tributaria, tema para el cual el mismo precepto prevé que dicho atraso pueda obedecer a una causa no imputable al contribuyente.

A la luz de dicha disposición, cabe dilucidar si se ajusta a la legalidad que procedan los intereses penales por el lapso procesalmente dificultoso, por el estado de excepción constitucional de catástrofe por calamidad pública, declarado por Decreto Supremo N°104 del Ministerio del Interior y Seguridad Pública y vigente hasta el 30 de noviembre de 2021, y que ha generado un retraso involuntario en la tramitación de recursos de casación en materia tributaria en esta sede.

2° Que, a juicio de quienes previenen, la circunstancia señalada no es imputable al contribuyente, de lo que es posible concluir que en el caso propuesto la generación de intereses durante el transcurso del tiempo desde que la presente causa ingresó a trámite a esta Corte

Suprema carece de base legal, por cuanto no se ha producido por la simple mora en el pago del impuesto. En otras palabras, los intereses han quedado despojados de su causa y circunscritos a la situación puramente objetiva del retraso que le sirve de fundamento, criterio que habrá de ser considerado en la etapa de cumplimiento administrativo de esta sentencia conforme lo establece el artículo 6, literal b), número 6 del Código Tributario.

Se previene que el Ministro Sr. Matus estima que la prevención antecedente debe considerarse un voto particular en contra respecto de la materia que se trata, al ser discutida y rechazada por la mayoría del tribunal al tomarse el acuerdo.

Regístrese y devuélvase, con su custodia.

Redacción a cargo de la Abogada Integrante Sra. Benavides.

Nº 33.415-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Sra. Adelita Ravanales A., Sr. Jean Pierre Matus A. y Sra. María Cristina Gajardo H. y por las Abogadas Integrantes Sra. María Angélica Benavides C. y Sra. Andrea Ruiz R. No firman, no obstante haber

concurrido a la vista y al acuerdo de la causa, los Ministros Sr. Matus por estar con feriado legal y Sra. Gajardo por no encontrarse disponible su dispositivo electrónico de firma.