

Santiago, veintiocho de diciembre de dos mil veinte.

Vistos:

En estos autos Rol N° 6.510-18 de esta Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, por sentencia de doce de diciembre de dos mil dieciséis, rechazó el reclamo interpuesto por el Club Deportivo Huachipato, complementada por resolución de 23 de octubre de dos mil diecisiete, en contra de la Liquidación N° 116, de 18 de agosto de 2015, 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 2009.

Apelada esta sentencia por el contribuyente, una sala de la Corte de Apelaciones de Concepción por fallo de dos de marzo de dos mil dieciocho la confirmó.

Contra este último pronunciamiento, el contribuyente dedujo recurso de casación en la forma y en el fondo, ordenándose traer en relación a fs. 273.

Y considerando:

En cuanto al recurso de casación en la forma:

Primero: Que por el recurso formal se denuncia la configuración de la causal de nulidad prevista en el artículo 768 N° 7 del Código de Procedimiento Civil, pues –en su concepto- existen entre las consideraciones de derecho efectuadas en la sentencia contradicciones con la parte resolutive de la misma.

Explica que existen considerandos contradictorios, pues en el motivo séptimo de la sentencia se hace referencia a diversos oficios que reconocen la vigencia de la Ley N° 8.834, sin embargo la sentencia establece que los ingresos por publicidad (incluidos souvenirs) se encuentran dentro del artículo



20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, estando, en consecuencia, afectos a impuesto de primera categoría, que es incomprensible con la decisión de estimar que la exención de la mencionada Ley N° 8.834 está vigente.

Arguye que las actuales rentas del N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta concuerdan con las rentas de tercera categoría a las que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 8.834, sin embargo no hay derogación tácita porque este cuerpo normativo es una ley especial.

Concluye solicitando se acoja el recurso, se invalide la sentencia y se dicte una de reemplazo que acoja en todas sus partes el reclamo tributario o, en subsidio, lo acoja solo en cuanto deja sin efecto las partidas por concepto de publicidad y souvenir, contenidas en la Liquidación N° 116 de 18 de agosto de 2015, y en subsidio, se deje sin efecto solo las partidas por publicidad.

Segundo: Que, en relación a la causal alegada, esta Corte ha señalado que ella tiene lugar, de acuerdo a lo que prescribe el numeral 7° del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, cuando la sentencia contiene decisiones contradictorias, conclusión a la que se arriba examinando la parte resolutive del fallo de que se trata, en que debe constatarse la existencia de proposiciones en la que una afirme lo que niega la otra. Así, entonces, la incompatibilidad entre ellas debe acarrear la imposibilidad de su cumplimiento, sin que se admita que la oposición pueda producirse por lo expuesto en sus fundamentos (entre otras, SCS N° 6821-2017, de 04 de marzo de 2019; SCS N° 31713-2017, de 08 de mayo de 2019; SCS N° 82.429-2016, 03 de mayo de 2018).

Tercero: Que, atendido lo expresado, el recurso por la causal esgrimida deberá ser rechazado, al no configurarse la hipótesis propuesta. En efecto, la sentencia recurrida en su parte resolutive rechaza el reclamo interpuesto,



condenando en costas al contribuyente y, como consecuencia de lo resuelto, confirma la Liquidación N° 129 (sic), de 22 de julio de 2014 y ordena que el Director Regional de la VIII de la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos cumpla el fallo; por lo que el presente arbitrio, será desestimado.

El propio razonamiento del arbitrio excluye el fundamento de la causal impetrada, al argumentar que la supuesta contradicción se configura por la diferencia de motivos esgrimidos para rechazar los fundamentos del reclamo, lo que no dice relación con la naturaleza del recurso impetrado.

En cuanto al recurso de casación en el fondo:

Cuarto: Que el recurso de casación, en primer lugar, denuncia que se infringió el 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 y artículo 1 de la Ley N° 8.834.

Expresa que los sentenciadores equiparan rentas provenientes de “publicidad” o “servicios de publicidad” con rentas provenientes de “empresas de publicidad”, sin embargo, lo gravado por el artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente a la época de los hechos, son las rentas producidas por empresas publicitarias.

Precisa que el reclamante no es una empresa de publicidad ni tampoco es una organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos, culturales o beneficios y dotado de una individualidad legal determinada que efectivamente preste servicios publicitarios.

Arguye que la actividad impugnada son los auspicios que usualmente son utilizados en la actividad deportiva, que se refiere a la cesión de espacios publicitarios, la utilización de logos en camisetas, entre otros, persiguiendo con ello obtener ingresos económicos para la práctica de deporte.



Indica que la sentencia confunde la actividad o servicio prestado por el contribuyente con una empresa publicitaria, identificando el auspicio con actividad publicitaria y por ello aplica el inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al tratarse de rentas establecidas en la contra excepción del artículo 1 de la Ley N° 8.834, que contempla la exención.

En un segundo capítulo, esgrime que se vulneró el artículo 134 inciso 14° del Código Tributario en relación a los artículos 20 N° 3 y 40 N° 2 e inciso final de la Ley sobre Impuestos Internos y artículo 1° de la Ley N° 8.834, pues los sentenciadores no valoraron los medios de prueba aportados por la reclamante, en especial la prueba testimonial y documental.

La sentencia solo se apoya únicamente en las glosas contenidas en las facturas emitidas por el reclamante para acceder al pago de los auspicios, las que elevan a confesión.

Por último, señala que se quebrantó el artículo 1 de la Ley N° 8.834 en relación al artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y artículo 40 N° 2 e inciso final de la misma ley, porque las normas de la primera ley mencionada y el artículo 20 N° 3 deben ser aplicadas de forma armónica, para no restarle vigencia a las exenciones establecidas en la Ley N° 8.834.

Expresa que el Servicio de Impuestos Internos reconoce la vigencia de la Ley N° 8.834 en distintos oficios y señala que no es un hecho controvertido, sin embargo se concluye que los servicios del reclamante estarían en el artículo 20 N° 3 citado y, por lo tanto, dentro de la excepción a la exención contemplada en el artículo 40 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, por consiguiente, gravados o afectos, lo que estima que es contradictorio.

Especifica que no hay una derogación orgánica cuando se sustituye el sistema de tributación por un régimen de dos categorías, como tampoco hay



una derogación tácita porque la Ley sobre Impuesto a la Renta es de carácter general y la Ley N° 8.834 es especial, estableciendo una exención de carácter excepcional por lo que debe preferirse esa ley especial, debiendo incluso mantener el Servicio de Impuestos Internos un registro especial para aplicar la exención.

Termina solicitando se acoja el recurso, se invalide la sentencia y se dicte una de reemplazo que acoja el reclamo en todas sus partes. En subsidio, lo acoja solo en cuanto deja sin efecto las partidas por concepto de publicidad y souvenir contenidas en la Liquidación N° 116 de 18 de agosto de 2015 y en subsidio, deje sin efecto solo las partidas reclamadas por concepto de publicidad.

Quinto: 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 primer grado, confirmada, sin modificaciones, por la resolución dictada por el tribunal ad quem.

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 reclamante estaba en una situación de excepción que permitiera establecer que se encontraba gravado con ese tributo.

En tal sentido, los sentenciadores expresan que debe realizarse una interpretación armónica de la Ley N° 8.834 con el artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que afirman que se encuentran vigentes las exenciones, siempre que no se trate de rentas clasificadas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, conforme al artículo 40 inciso segundo de ese cuerpo normativo.



La sentencia establece que la reclamante percibe ingresos por publicidad y no es una empresa publicitaria, pero al poseer rentas o ingresos provenientes de la actividad de “servicios de publicidad” realiza un giro comercial, por lo que se encuentra incluido en actividades comerciales del artículo 20 N° 3 de la citada ley, emitiendo la contribuyente facturas afectas a Impuesto al Valor Agregado, registrándolas en su contabilidad y posteriormente declarando este impuesto.

Por ello y bastando que exista una organización conformada por recursos humanos, materiales y financieros ordenados bajo una dirección para el logro de los fines económicos, sociales, culturales o beneficios y dotado de individualidad legal determinada que efectivamente preste servicios publicitarios, reconociendo tales circunstancias el propio contribuyente al emitir boletas o facturas afectas, los sentenciadores entienden que está actividad está dentro del artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y por lo tanto, al tenor del artículo 40 inciso 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta queda fuera de la exención establecida por la Ley N° 8.834, la que también comprende la entrega de souvenirs, aunque sea en forma gratuita, porque se entiende dentro de la norma, además, accede a la actividad principal que es de promoción y publicidad.

Sexto: Que, como se lee en el fallo impugnado que confirma la liquidación emitida por el Servicio de Impuestos Internos, 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 publicidad y entrega



de souvenirs, 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 no debía aplicarse los tributos correspondientes.

Séptimo: Que resulta útil señalar que el artículo 1 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 4 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:

2°.- 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 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala: “Establécese un impuesto de 20% 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:

3°.- 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”.

Octavo: 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 sólo en casos excepcionales, está gravada con tributos.

Noveno: 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 la situación contemplada en el número 3 del artículo 20 del D.L. 824 y por consiguiente, debe determinarse si los pagos efectuados al



reclamante en lo que se refiere a la actividad publicitaria y entrega de souvenirs realizadas por la reclamante se encuentran dentro del mencionado numeral.

Décimo: Que respecto de los ingresos provenientes de las actividades de publicidad y entrega de souvenirs, no puede concluirse a partir de ellas 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, desde que la contribuyente fundamentalmente tiene por objetivo fomentar la realización de deporte respecto de sus miembros.

Undécimo: 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 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.

Duodécimo: Que en esas circunstancias, aparece claro que los jueces del grado han incurrido en un error de derecho al momento de resolver la controversia sometida a su conocimiento, puesto que al determinar que los ingresos provenientes de las actividades de publicidad y entrega de souvenirs por la reclamante, no se encuentran exentas del pago de impuestos, no han examinado el real sentido y alcance del 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, en relación al artículo 1° de la Ley N° 8.834, cuerpos de normas que de



acuerdo con una interpretación sistemática de sus preceptos, alude a que las rentas exentas del pago de tributos, que obtengan las instituciones con personalidad jurídica, asociaciones y agrupaciones cuyo fin sea la práctica, fomento o difusión de la cultura física o de los deportes, sin fines de lucro particular, cuyo es el caso de autos, toda vez que se trata de ingresos provenientes de actividades publicitarias que no son desarrolladas por empresas de ese rubro ni reúne las exigencias descritas en la ley, por lo que no se enmarca dentro de la excepción a la exención establecida en el inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El yerro detectado tuvo influencia sustancial en lo resolutivo del fallo, desde que llevó a que se rechazará la reclamación tributaria no obstante que se cumplían las condiciones que para ello se requería, confirmando la liquidación que determinó el pago del impuesto a la renta por parte de la contribuyente, de manera que corresponde acoger el recurso de casación en el fondo, tal como se dirá en lo resolutivo.

Décimo tercero: Que, conforme lo antes razonado, carece de relevancia la argumentación relativa a la errónea aplicación del artículo 134 inciso 14° del Código Tributario, motivo por el cual omitiré pronunciarse respecto de dicha causal de nulidad sustancial.

Y visto además, lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, 764, 768, 774, 785, 805 y 808 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en la forma impetrado en lo principal de fojas 242 y **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido en el otrosí de la misma presentación por el abogado señor Jean Pierre Latsague Lightwood, en representación del reclamante Club Deportivo Huachipato, contra la sentencia de dos de marzo de dos mil dieciocho, escrita a fs. 241, la que por consiguiente



es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Señor Brito.

Rol N° 6510-2018.

CARLOS GUILLERMO JORGE
KUNSEMULLER LOEBENFELDER
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:51

HAROLDO OSVALDO BRITO CRUZ
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:52

JORGE GONZALO DAHM OYARZUN
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:52

LEOPOLDO ANDRES LLANOS
SAGRISTA
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:53

RICARDO ALFREDO ABUAUAD
DAGACH
ABOGADO INTEGRANTE
Fecha: 28/12/2020 14:00:54



Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Carlos Künsemüller L., Haroldo Osvaldo Brito C., Jorge Dahm O., Leopoldo Andrés Llanos S. y Abogado Integrante Ricardo Alfredo Abuaud D. Santiago, veintiocho de diciembre de dos mil veinte.

Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

MARCELO DOERING CARRASCO
MINISTRO DE FE
Fecha: 28/12/2020 16:31:58

En Santiago, a veintiocho de diciembre de dos mil veinte, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

MARCELO DOERING CARRASCO
MINISTRO DE FE
Fecha: 28/12/2020 16:31:59



Santiago, veintiocho de diciembre de dos mil veinte.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

Vistos:

Se reproduce la sentencia de primera instancia de doce de diciembre de dos mil dieciséis, escrita a fojas 134 y siguientes, con excepción del párrafo final de su motivación séptima y el fundamento octavo, que se elimina, así como también se suprime lo razonado en la resolución dictada con fecha veintitrés de octubre de dos mil diecisiete, que complementa el fallo de primera instancia. De la sentencia de casación se reproducen sus motivos sexto a undécimo.

Y se tiene en su lugar y además presente:

1.- Que de lectura del texto íntegro de la Ley N° 8.834, aparece de manifiesto que el legislador tuvo por intención propender a que las instituciones sin fines de lucro, que menciona, practiquen, fomenten o hagan difusión de la cultura física o de los deportes, favoreciéndolas con exenciones tributarias para cumplir esa finalidad.

2.- Que, el artículo 40 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece una excepción a la exención tributaria que contempla la Ley N° 8.834, relativa, entre otras, a las rentas provenientes de los servicios de publicidad que presten empresas que se dediquen a tal actividad, conforme el texto vigente a la época del artículo 20 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3.- Que en el caso de autos, no existe controversia respecto de la circunstancia de que los ingresos cuya omisión de declaración ha sido cuestionada por el Servicio de Impuestos Internos, provienen de las actividades



de publicidad y entrega de souvenirs que desarrollaba el Club Deportivo Huachipato, contribuyente que goza de las exenciones de la Ley N° 8.834, no pudiendo aplicarse la excepción contemplada en el mencionado inciso final del artículo 40 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pues el contribuyente no es una empresa publicitaria, ni las actividades que desarrolla o su forma de organización puede asimilarse a una.

4.- Que, así las cosas, y atendido que el origen de los ingresos cuya declaración omitió la contribuyente provienen de una actividad que se enmarca dentro de aquellas que están exentas del pago de tributos, necesariamente las mismas no se encuentran afectas al impuesto regulado en el artículo 20 N° 3 de la Ley Sobre Impuestos a la Renta, por lo que el proceder de la autoridad administrativa, en orden de liquidar dichos tributos, no se encuentra ajustado a derecho.

Y visto, además, lo dispuesto en los artículos 139 del Código Tributario, 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y 170 y 186 del Código de Procedimiento Civil, se revoca la sentencia apelada de doce de diciembre de dos mil dieciséis, escrita a fojas 134 y siguientes, sólo en cuanto deben eliminarse las partidas por concepto de publicidad y souvenir contenidas en la Liquidación N° 116, de 18 de agosto de 2015.- Se confirma, en lo demás apelado, dicha sentencia.

Regístrese y devuélvase con sus agregados.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Brito.

Rol N° 6.510-2018



CARLOS GUILLERMO JORGE
KUNSEMULLER LOEBENFELDER
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:55

HAROLDO OSVALDO BRITO CRUZ
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:55

JORGE GONZALO DAHM OYARZUN
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:56

LEOPOLDO ANDRES LLANOS
SAGRISTA
MINISTRO
Fecha: 28/12/2020 14:00:56

RICARDO ALFREDO ABUAUAD
DAGACH
ABOGADO INTEGRANTE
Fecha: 28/12/2020 14:00:57



Pronunciado por la Segunda Sala de la Corte Suprema integrada por los Ministros (as) Carlos Künsemüller L., Haroldo Osvaldo Brito C., Jorge Dahm O., Leopoldo Andrés Llanos S. y Abogado Integrante Ricardo Alfredo Abuaud D. Santiago, veintiocho de diciembre de dos mil veinte.

Autoriza el Ministro de Fe de la Excma. Corte Suprema

MARCELO DOERING CARRASCO
MINISTRO DE FE
Fecha: 28/12/2020 16:32:00

En Santiago, a veintiocho de diciembre de dos mil veinte, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

MARCELO DOERING CARRASCO
MINISTRO DE FE
Fecha: 28/12/2020 16:32:00

