



2020

**REPÚBLICA DE CHILE**  
**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

---

**Sentencia**

**Rol 7784-2019**

[9 de julio de 2020]

---

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR  
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO 20 N° 4, EN  
LA FRASE “EMPRESAS DE DIVERSIÓN Y ESPARCIMIENTO”, DEL  
DECRETO LEY N° 824, DEL AÑO 1974, LEY SOBRE IMPUESTO A LA  
RENTA

BALTHUS VITACURA S.A.

EN LOS AUTOS CARATULADOS “BALTHUS VITACURA S.A CON SERVICIO DE  
IMPUESTOS INTERNOS DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA  
SANTIAGO ORIENTE”, SOBRE RECURSO DE APELACIÓN, SEGUIDOS ANTE LA  
CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO BAJO EL ROL N° 315-2018

**VISTOS:**

Con fecha 15 de noviembre de 2019, Balthus Vitacura S.A., representada convencionalmente por Felipe Domínguez Celis, ha presentado un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de una frase contenida en el artículo 20, N° 4, del Decreto Ley N° 824, del año 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta, en los autos caratulados “Balthus Vitacura S.A con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente”, sobre recurso de apelación, seguidos ante la Corte de Apelaciones de Santiago, bajo el Rol N° 315-2018.

**Precepto legal cuya aplicación se impugna**

El texto de los preceptos impugnados dispone, en su parte ennegrecida:



*“Decreto Ley N° 824, del año 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta*

(...)

*ARTICULO 20°. - Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los artículos 56, número 3), y 63. Conforme a lo anterior, para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:*

(...)

*4°.- 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.**”.*

**Síntesis de la gestión pendiente y del conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal**

Explica la requirente que se sustancia recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones de Santiago, en contra de la sentencia definitiva pronunciada por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que rechazó un reclamo tributario interpuesto por la actora. A su vez, existe una gestión de cobro administrativa iniciada por la Tesorería General de la República.

Indica que, en las liquidaciones reclamadas, se establece que Balthus Vitacura S.A. presta un servicio integral de diversión y esparcimiento, actividades comprendidas en el artículo 20 N° 4 de la Ley de Renta, gravándose, por tanto, con IVA, el total de los cobros practicados a sus clientes para el acceso a sus servicios, no siendo correcto que el contribuyente afecte con IVA solo una parte o fracción de las cuotas cobradas a sus clientes, pues no cabe distinguir entre servicios gravados y aquellos no gravados cuando en su conjunto permiten prestar el servicio de recreación y esparcimiento o disfrute por el cual pagan sus clientes una cuota única en su acceso.

Sostiene la requirente que la actividad comercial que realiza está dentro del rubro “gimnasios”, “actividades deportivas” o “servicios deportivos”, los cuales no se encuentran dentro de los numerales 3 y 4 del artículo 20. Agrega que Balthus Vitacura S.A. es un gimnasio que cuenta con instalaciones complementarias como hidromasaje, sauna y jacuzzi entre otros.

Indica que previo a las liquidaciones reclamadas, durante el proceso de fiscalización, hizo presente al ente fiscalizador que la sociedad decidió gravar con IVA



alrededor de un 20% del total del honorario que cobra a los clientes, por el uso de los servicios que no constituían una actividad deportiva propiamente tal, porcentaje que se determinó en función de un estudio elaborado por la Universidad Adolfo Ibáñez que midió las horas de ocupación de las diversas instalaciones del gimnasio.

Señala que, al momento de iniciar sus actividades, el rubro de los gimnasios se consideraba sin distinción alguna, como exenta de IVA, siendo el propio Servicio de Impuestos Internos (SII) el que lo clasificó como contribuyente que no prestaría servicios afectos a IVA, no autorizando la emisión de facturas gravadas.

Este criterio se modificó por el Oficio N° 2020 de 30 de agosto de 2011, por medio del cual el SII planteó que, si el recinto deportivo cuenta además con otro tipo de instalaciones deportivas como aquellas de carácter recreativo, el monto cancelado se encontrará afecto a IVA.

Citando este Oficio, el SII emitió liquidaciones Nos. 304 a 334, por los períodos comprendidos entre agosto de 2010 a febrero de 2013. Posteriormente, el 10 de junio de 2015, el SII vuelve a cambiar de criterio, mediante el Oficio N° 1560, concluyendo que el servicio prestado por el contribuyente consiste en un programa deportivo integral compuesto de una fase de entrenamiento físico y de una fase de recuperación posterior al entrenamiento, situación que conlleva la utilización de piscinas de hidroterapia e hidromasaje, baños de frío-calor y de vapor, etc., siendo ambas fases prestadas con un fin netamente deportivo y siendo consideradas como una única prestación.

Agrega que luego, en el año 2018, por sentencia del Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana se rechazó el reclamo. Sostiene que la sentencia no comparte el criterio sustentado por el SII en el sentido que el servicio prestado por un gimnasio, consistente en permitir el acceso al recinto dotado de máquinas e instalaciones deportivas, no se encuentra afecta a IVA, pero si cuenta con otro tipo de instalaciones, como sauna, salones de masajes, entre otros, los que tienen claramente una finalidad de recreación, y la remuneración pagada por el usuario le permite el acceso tanto a las instalaciones deportivas como a aquellas de carácter recreativo, el servicio se encuentra gravado con IVA, basado en que en este último caso se trataría de una “empresa de diversión y esparcimiento” gravada de conformidad con el artículo 20 N° 3y 4 de la ley sobre impuesto a la Renta, ya que según lo expuesto anteriormente, las palabras “diversión”, “esparcimiento” y “deporte” tienen el mismo significado.

Agrega que el tribunal ha dado a los vocablos “diversión”, “esparcimiento” y “deporte” un significado completamente distinto a lo alegado por su parte y por el SII, y de todas formas rechaza el reclamo, porque al consultar el diccionario, tendrían un mismo significado, y, en consecuencia, todos los gimnasios constituirían empresas de diversión y esparcimiento.



Sostiene que es una evidencia empírica que el hecho gravado con IVA no está suficientemente descrito en la ley y, por tanto, para poder aplicar la norma, tanto el SII como el Tribunal tienen que establecer los elementos de la obligación tributaria, lo cual es contrario al principio de reserva legal.

Refiere que, entonces, la norma que se impugna es de aplicación decisiva ya que tiene directa relación con el conflicto planteado en el fondo del asunto. El carácter netamente deportivo de los gimnasios puede apreciarse en el concepto legal de “deporte” definido en la ley N° 19.712: *“Aquella forma de actividad física que utiliza la motricidad humana como medio de desarrollo integral de las personas, y cualquier manifestación educativa-física, general o especial, realizada a través de la participación masiva, orientada a la integración social, al desarrollo comunitario, al cuidado o recuperación de salud y a la recreación, como asimismo, aquella práctica de las formas de actividad deportiva o recreacional que utilizan la competición o espectáculo como su medio fundamental de expresión social, y que se organiza bajo condiciones reglamentadas, buscando los máximos estándares de rendimiento”*.

**Dado lo anterior, argumenta que se producen vulneraciones a la Constitución en sus artículos 6°, 7°, 19 N° 20, 63 N°s 2 y 14 , y 65 N° 1.** Todas estas normas, explica, configuran el principio de reserva legal de los tributos.

En virtud de este principio deben estar claramente definidos en la ley, el hecho gravado, la base imponible, la tasa aplicable, los sujetos pasivos de la obligación impositiva y las exenciones.

Comenta que, en el caso concreto, el concepto de “empresa de diversión y esparcimiento” contemplado en el artículo 20 N° 4 de la Ley de Renta no satisface el principio de reserva legal, por cuanto una frase tan indeterminada como aquella, en el caso *sub lite*, no impuso ningún límite al ente fiscalizador para aplicar extensivamente el hecho gravado descrito en ella y fijar a su arbitrio un tributo.

A su vez, tampoco satisface el principio de proporcionalidad y justicia de los tributos.

La aplicación de la norma cuestionada importa el establecimiento de un impuesto manifiestamente injusto, por cuanto el sujeto obligado no estaría definido en la ley, sino que, entregado al arbitrio del SII, situación que no podría ser corregida por los sentenciadores del reclamo, por cuanto estos, para aplicar la norma, necesariamente tendrían que incorporar al concepto “empresas de diversión y esparcimiento” elementos propios de la obligación tributaria entregados a la Ley.

Otro elemento, añade, por considerar, es la naturaleza confiscatoria del tributo. En este caso estamos frente a una liquidación por un monto de \$3.213.969.369, más reajustes e intereses a la fecha efectiva del pago, cuya base es el ingreso total percibido por la requirente.



El IVA es un impuesto *ad valorem*, soportado en la adquisición de bienes y servicios y constituye un crédito fiscal en contra del IVA recargado a los usuarios finales (débito fiscal), quienes en definitiva son los que soportan el pago del impuesto, actuando los prestadores del servicio como meros retenedores del tributo. Sólo la diferencia entre el débito y el crédito fiscal es lo que se debe enterar en arcas fiscales, lo que en el caso concreto no ocurrió, por cuanto el SII en las liquidaciones emitidas no reconoce ningún crédito, provocando que mi representada asuma la totalidad del impuesto.

Además de lo anterior, explica que el ente fiscal, para aplicar el impuesto, procede a recargar a la totalidad del precio del servicio la tasa del impuesto de un 19% aumentando injustificadamente el precio del servicio. Lo anterior es absolutamente arbitrario y confiscatorio, por cuanto el sujeto que, económicamente debe soportar el impuesto, es el usuario final del servicio, actuando los prestadores como meros retenedores del impuesto.

Por lo anterior solicita que sea acogida la inaplicabilidad deducida a fojas 1 y siguientes.

### **Tramitación**

El requerimiento fue acogido a trámite por la Segunda Sala, con fecha 19 de noviembre de 2019, a fojas 170, disponiéndose la suspensión del procedimiento. Posteriormente, por resolución de la misma Sala fue declarado admisible, con fecha 24 de diciembre de 2019, a fojas 186, confiriéndose traslados de fondo.

**A fojas 229, el día 17 de enero de 2020, evacúa traslado el Servicio de Impuestos Internos, solicitando el rechazo del requerimiento.**

Explica que resulta necesario, previo al fondo del asunto, precisar ciertas cuestiones de la gestión pendiente. Indica que Balthus Vitacura S.A. es un contribuyente de rentas afectado al impuesto a la renta de primera categoría. Se pudo determinar que presta servicios de diversión y esparcimiento, no habiéndose logrado acreditar que la actividad que desarrolla se encuentre exenta de IVA. Por ello, se emitió la Citación N° 101-12, de 12 de agosto de 2013, a fin de que rectificara, aclarara, ampliara o confirmara las declaraciones de impuestos respectivas.

Agrega que la contribuyente dio respuesta a la citación, la que nuevamente no fue suficiente para desvirtuar las observaciones efectuadas por el ente fiscalizador. Con fecha 12 de diciembre de 2013 se practicaron las liquidaciones Nos. 304 a 334, por diferencia del impuesto al valor agrado, ascendente a la suma de \$3.213.969.369, considerando el impuesto adeudado, reajustes, intereses y multas.



Por ello, se interpuso reclamo tributario en contra de las liquidaciones referidas, siendo éste rechazado por sentencia de 4 de octubre de 2018. Contra este fallo se interpuso recurso de apelación para ante la Corte de Apelaciones de Santiago.

Por ello, en la especie, explica el SII, se está en presencia de un asunto de mera legalidad. Lo único que se alega es una errada o falsa aplicación de los preceptos legales que intenta impugnar por medio del requerimiento de inaplicabilidad, por cuanto tanto el SII como el Tribunal de primera instancia habrían efectuado una incorrecta calificación jurídica de las actividades que desarrolla.

Existe consistente y reiterada jurisprudencia de este Tribunal que señala que establecer el sentido, alcance o interpretación legal de un determinado precepto legal o definir la ley aplicable a la gestión pendiente, son cuestiones de mera legalidad.

A lo anterior, añade que lo que se pretende por esta vía es impugnar una decisión jurisdiccional. La requirente pretende revertir lo resuelto por el Tribunal de primera instancia. Refiere que existe jurisprudencia de esta Magistratura en el sentido de que la acción de inaplicabilidad no es la vía idónea para tal efecto.

Y, que adolece de falta de fundamento. De la sola lectura del libelo se puede apreciar, agrega el Ente Recaudador, que todos los argumentos desarrollados para fundamentar la supuesta infracción al principio de reserva legal, dicen relación con una errada calificación jurídica de las actividades de la actora, sin embargo, no desarrolla una eventual infracción al principio de reserva legal, toda vez que, no se refiere a una supuesta irregularidad, incurrida por el legislador al establecer el impuesto al valor agregado, ya sea de forma, en su tramitación o de fondo, ni en la omisión de algunos de los presupuestos que establece este principio en cuestión.

Respecto de las alegaciones constitucionales, añade el SII que no existe infracción al artículo 19 N° 20 de la Constitución. En relación con el principio de reserva legal, explica que es la ley la llamada a establecer el tributo y sus elementos primarios: hecho gravado, sujetos pasivos y activos, base imponible y la tasa impositiva.

En el caso concreto, señala que:

- i) Hecho gravado corresponde a las ventas y servicios de conformidad al artículo 8° de la Ley de IVA. A su vez el artículo 2° define lo que se entiende por “servicio”. Por su parte, el artículo 20, en su numeral 4°, indica que se establece un impuesto de 25% que se determinará, recaudará y pagará sobre: 4°.- 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.

- ii) Sujeto activo: El Fisco, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley de IVA.
- iii) Sujeto pasivo: Los contribuyentes, de conformidad al artículo 3° de la Ley de la Renta, esto es, quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios.
- iv) Tasa: de conformidad al artículo 14 de la Ley de IVA, corresponde a una tasa del 19% sobre la base imponible.
- v) Base imponible: artículo 15 de la Ley de IVA. La base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas.

En conclusión, agrega el SII, el principio de legalidad se cumple a cabalidad.

Comenta que se puede apreciar que la ley es clara al momento de establecer que los servicios prestados por una empresa de diversión o esparcimiento, actividad en las cuales el Servicio encasilló a la que realiza la requirente, se encuentra afecta a IVA. Agrega que la interpretación que se haga del concepto de “empresas de diversión y esparcimiento” que utiliza la ley, es una labor que corresponde en sede administrativa al Director del Servicio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6°, N°1, letra A del Código Tributario, y del artículo 7° letra b) de la Ley Orgánica del SII.

Por ello, argumenta que, de existir un conflicto entre la interpretación administrativa efectuada por el servicio y la que realice el contribuyente, el órgano que por ley debe resolver el mismo es el Tribunal Tributario y Aduanero competente, en primera instancia, la Corte de Apelaciones respectiva en segunda instancia, y la Corte Suprema conociendo de recursos de casación.

Respecto del alegado carácter confiscatorio del impuesto, explica que el centro del reclamo es, precisamente, el carácter de sujeto pasivo de la requirente, cuestión que debe ser resuelta por el juez de fondo.

Por todo lo anterior, solicita el rechazo del requerimiento deducido.

#### **Vista de la causa, medidas para mejor resolver y acuerdo**

En Sesión de Pleno de 24 de marzo de 2020 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública, y los alegatos del abogado don Felipe Domínguez Celis, por la requirente, y del abogado don César Silva Gaete, por el Servicio de Impuestos Internos.

A fojas 249 se decretaron medidas para mejor resolver, cumplidas a fojas 251.

Se adoptó acuerdo con fecha 2 de abril de 2020, conforme fue certificado por el relator de la causa.



**Y CONSIDERANDO:**

**I.- PRECEPTO IMPUGNADO Y CONFLICTO DE CONSTITUCIONALIDAD**

**PRIMERO:** En estos autos constitucionales, se pretende la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, de una específica parte del numeral 4° del artículo 20, de la Ley Sobre Impuesto a la Renta (en adelante, LIR).

Dicha norma prescribe:

***ARTICULO 20°.** - Establécese un impuesto de 25% que podrá ser imputado a los impuestos finales de acuerdo con las normas de los artículos 56, número 3), y 63. Conforme a lo anterior, para los contribuyentes que se acojan al Régimen Pro Pyme contenido en la letra D) del artículo 14, la tasa será de 25%. En el caso de los contribuyentes sujetos al régimen del artículo 14 letra A, el impuesto será de 27%. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:*

(...)

*4°.- 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.**"*

Se impugna, específicamente, la parte destacada, es decir, la frase "**empresas de diversión y esparcimiento**".

**SEGUNDO:** La norma impugnada se encuentra en el Título II de la referida Ley, "Del impuesto cedular por categorías", específicamente, en las normas sobre la "Primera Categoría", "De las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras", Párrafo 1°, "De los contribuyentes y de la tasa del impuesto".

**TERCERO:** A juicio de la requirente, la aplicación de tal frase produce efectos inconstitucionales.

Son dos las transgresiones constitucionales que alega se producen con la aplicación del precepto reprochado.

**CUARTO:** En primer lugar, se infringiría la reserva legal de los tributos (artículos 6°, 7°, 19 N° 20, 63 N° 2 y 14, 65 de la Constitución).

Al efecto, señala que "En virtud de este principio, deben estar claramente definidos en la Ley: 1) El hecho gravado, 2) la base imponible, 3) la tasa aplicable, 4) los sujetos pasivos de la obligación impositiva, y 5) las exenciones"





En cuanto al caso concreto, menciona que “La aplicación al caso concreto del numeral 2 del artículo 2 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, del artículo 8 del mismo texto legal, que se remiten al N° 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la parte que señala “empresas de diversión y esparcimiento”, infringe el principio de reserva legal en materia tributaria, por cuanto una frase tan indeterminada como la citada, en el caso de marras, no impuso ningún límite al ente fiscalizador para aplicar extensivamente el hecho gravado descrito en ella y fijar a su arbitrio un tributo”.

Agrega que “Como podrá apreciar S.S.E. el concepto “empresas de diversión y esparcimiento” al ser tan vacuo, invita a que cada entidad lo integre según la posición jurídica en que se sitúe, lo cual pugna con el principio de reserva legal, provocando inseguridad jurídica a mi representada y la posibilidad cierta de verse obligada a pagar un tributo ascendente a \$3.213.969.369.-, más reajustes e intereses hasta la fecha del pago efectivo, que no consta en Ley alguna”.

**QUINTO:** En segundo lugar, sostiene que se infringe el art. 19 N° 20 de la Constitución, al establecerse un tributo manifiestamente desproporcionado o injusto.

Afirma que “En el caso concreto, lo que ha ocurrido es que ha sido un órgano de la administración del Estado quien aplicando extensivamente la frase “Empresa de diversión y esparcimiento”, ha definido arbitrariamente que mi representada constituye ese tipo de entidad y, por lo tanto, se trataría de un sujeto obligado al pago de IVA por la totalidad de sus ingresos.

Esta categorización de mi representada es arbitraria, por cuanto frente a una misma situación objetiva, vale decir, un gimnasio con instalaciones deportivas y otras complementarias al deporte, en el caso de Balthus implica ser calificada como una empresa de diversión y esparcimiento, mientras que en otro, se exonera del pago de IVA, al afirmar el SII que el servicio prestado no se encuentra definido en los numerales 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, en consecuencia, no existiría obligación tributaria”.

Menciona, además que “Además de lo anterior, el ente fiscal para aplicar el impuesto, lisa y llanamente procede a recargar a la totalidad del precio del servicio la tasa del impuesto de 19%, aumentando injustificadamente el precio del servicio. Lo anterior es absolutamente arbitrario y confiscatorio, por cuanto el sujeto que económicamente debe soportar el impuesto es el usuario final del servicio, actuando los prestadores como meros retenedores del impuesto. Vale decir, sobre el precio del servicio se debió deducir el IVA, más nunca recargar al precio del servicio un 19%, por cuanto ese porcentaje no fue percibido ni retenido por Balthus”.

Concluye afirmando que “Como se puede apreciar, en el caso concreto, la aplicación de las normas cuestionadas en la gestión endiente, importaría el establecimiento de un impuesto manifiestamente injusto, por cuanto el sujeto obligado al tributo no estaría definido en la Ley, sino que está entregado al arbitrio



del Servicio de Impuestos Internos, situación que no podría ser corregida por los sentenciadores del reclamo, por cuanto estos, para aplicar la norma, necesariamente tendrían que incorporar al concepto "empresas de diversión y esparcimiento" elementos propios de la obligación tributaria entregados a la Ley [...]"

## II.- CONTEXTO FÁCTICO DE LA INAPLICABILIDAD

**SEXTO:** Para brindar claridad a la presente sentencia, se pasa a exponer, ordenadamente, los hechos que resultan relevantes en la causa *sub lite*:

- Con fecha 12.08.2013, según consta a fojas 43, el Servicio de Impuestos Internos determinó diferencias de impuestos por concepto de impuesto al valor agregado, mediante las Liquidaciones Nos. 304 a 334, por haberse realizado operaciones que configurarían un hecho gravado básico de servicio.

Se determinó que el requirente debe pagar "por concepto de Impuesto al Valor Agregado [...] el monto total, incluidos reajustes, intereses y multas a la fecha de su emisión de \$3.213.969.369".

Fundamentó el SII su decisión en que "Con respecto a las alegaciones sostenidas por Balthus Vitacura S.A., en relación a los servicios que presta, cabe tener presente que el servicio prestado por un gimnasio consistente en permitir el acceso a un recinto dotado de máquinas e instalaciones deportivas, otorgando un conjunto de prestaciones orientadas exclusivamente a facilitar la práctica de actividades deportivas, tanto individuales como grupales, a las cuales el usuario accede pagando una remuneración única, no se encuentra gravada con Impuesto al Valor Agregado, por cuanto dicha actividad no se clasifica en los N° 304 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No obstante lo anterior Balthus Vitacura S.A. cuenta además con otro tipo de instalaciones, tales como, SPA, baño de vapor, cabina de hielo, saunas y jacuzzis, piscina de hidromasaje y piscina lúdica, espacios los cuales, claramente, tiene por finalidad la recreación y el esparcimiento o disfrute de quienes las utilicen, además, la remuneración pagada por el usuario le permite el acceso tanto a las instalaciones deportivas como aquellas de carácter recreativo, por lo que se trata de una sociedad que presta un servicio integral de diversión y esparcimiento, esto es, una actividad comprendida en el artículo 20 N° 4 de la Ley de la Renta, gravándose por tanto dicha actividad con el Impuesto al Valor Agregado, atendido lo establecido por el artículo 2 N° 2 y No 4 y el artículo 8 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios."

- Con fecha 27.03.2014, según consta a fojas 54, el requirente deduce reclamo tributario. En lo esencial, señala que el término "empresa de diversión y esparcimiento", le es inaplicable, por cuanto que ese vocablo se



refería a otro tipo de actividades, pero bajo ningún punto de vista a la desarrollada por ella. Hizo hincapié en que el servicio principal que presta Balthus es el de gimnasio deportivo, siendo las prestaciones de sauna, jacuzzi y similares, complementarias a la actividad deportiva, por lo cual, no podría entenderse que estas actividades desnaturalizaran el servicio principal prestado, transformándolo en otro calificado de diversión y esparcimiento.

- Con fecha 04.10.2018, según consta a fojas 94, se dicta sentencia desestimatoria del reclamo por el 4° Tribunal Tributario y Aduanero.

En lo medular, se considera: “27°) Que el artículo 8, inciso primero de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios -ubicado sistemáticamente en su Título II, que trata del Impuesto al Valor Agregado- dispone que “El impuesto de este título afecta a las ventas y servicios. (...)” A su vez, el artículo 2°, número 2o) de la ley citada establece que “Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá: (...) 2° Por “servicio” la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquier otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. Por su parte, el artículo 20, número 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta preceptúa lo siguiente; “Establécese un impuesto (...). Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre: (...) 4°. - Las rentas obtenidas por (...) empresas de diversión y esparcimiento”.

- En contra de dicha decisión, la requirente dedujo recurso de apelación, el que constituye la gestión pendiente de autos.

### **III.- EL REQUERIMIENTO SERÁ DESESTIMADO. MOTIVOS PARA EL RECHAZO**

#### **1.- EL REQUERIMIENTO SE ESTRUCTURA SOBRE LA BASE DE CUESTIONES DE MERA LEGALIDAD**

**SÉPTIMO:** Si se aprecia con detención el requerimiento de inaplicabilidad, salta a la vista que aquel intenta crear un conflicto constitucional a partir de una calificación jurídica de la que el requirente discrepa, esto es, si está o no afecto al Impuesto al Valor Agregado, conforme lo dispone el precepto reprochado y otros vinculados a éste.

La requirente plantea, desde su extremo, que las actividades que desarrolla no engendran una relación tributaria, de modo que, al habersele aplicado un tributo, ello generaría los efectos inconstitucionales que pretende. Es decir, de lo que entiende



como una aplicación improcedente de los preceptos legales, es de donde se generarían los pretendidos efectos inconstitucionales.

**OCTAVO:** Así, al fundar ambas infracciones constitucionales, se aprecia que lo que en realidad está en cuestión es que se haya producido – a su juicio – una aplicación extensiva de la norma. En relación a la infracción a la reserva legal en materia tributaria, señala “(...)una frase tan indeterminada como la citada, en el caso de marras, no impuso ningún límite al ente fiscalizador para **aplicar extensivamente el hecho gravado descrito en ella** y fijar a su arbitrio un tributo”.

Lo mismo se aprecia respecto de la pretendida imposición de un tributo manifiestamente desproporcionado e injusto. Así, sostiene que “En el caso concreto, lo que ha ocurrido es que ha sido **un órgano de la administración del Estado quien aplicando extensivamente** la frase “Empresa de diversión y esparcimiento”, **ha definido arbitrariamente** que mi representada constituye ese tipo de entidad y, por lo tanto, se trataría de un sujeto obligado al pago de IVA por la totalidad de sus ingresos”.

**NOVENO:** Ambos pasajes citados, junto con otros de sentido semejante en el requerimiento, develan que el requerimiento estructura el pretendido conflicto constitucional, poniendo en su base, un asunto de mera legalidad, que se vincula, esencialmente, con la procedencia o improcedencia de subsumir la actividad desarrollada por la requirente, en la norma tributaria reprochada y las otras normas tributarias conexas.

Ello importaría que esta Magistratura tomara partido en el ámbito de la interpretación legal, cuestión ajena a las atribuciones de esta Magistratura, como se ha sostenido reiteradamente por este Tribunal.

Lo mismo cabe advertir, en relación a las alegaciones de concurrir en la especie una aplicación arbitraria de la Ley, por parte del órgano administrativo, cuestión que no corresponde a este Tribunal corregir, sino que, precisamente, a los Tribunales que tienen competencia en el orden Tributario, entre ellos, los Tribunales Tributarios y Aduaneros – como el que conoció de la causa en primera instancia – y las Cortes de Apelaciones.

La causa pendiente, precisamente, se encuentra en conocimiento de la Corte de Apelaciones de Santiago, foro naturalmente competente para conocer de la situación que aqueja a la requirente y eventualmente, si comparte la argumentación por ella planteada, dejar sin efecto lo que tilda de interpretación extensiva y arbitraria de la Ley.

## **2.- SOBRE LA SUPUESTA INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA**



**DÉCIMO:** Prescindiendo de lo dicho en el apartado precedente – que supone por sí el rechazo del requerimiento – es preciso acometer a analizar los alcances del principio constitucional de legalidad en materia tributaria.

En relación a aquel, y teniendo en cuenta un señero pronunciamiento previo de esta Magistratura, se ha establecido que aquel supone “que los *elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley*, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución. Ello también –incluso– se ha sostenido en los ordenamientos jurídicos en los cuales existe una reserva legal más relativa. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español ha precisado que “*si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 113 y 133 de la C.E.) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuraciones del mismo*” (STC 179/1985)” (STC Rol N° 718, considerando 18°).

Se ha afirmado, en suma, que “es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación” (STC Rol N° 718, considerando 25°).

**DÉCIMO PRIMERO:** En línea de lo anterior, se ha resuelto que “si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas *para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria*. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria–, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión” (STC Rol N° 718, considerando 33°);

**DÉCIMO SEGUNDO:** Entonces, este Tribunal ha considerado que el poder impositivo está reservado en nuestro ordenamiento jurídico al legislador, de modo que el establecimiento, la modificación o supresión de los tributos es un asunto que corresponde a aquel.

El principio de legalidad tributaria supone, entonces, que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley, diciendo relación, en términos concretos, con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Es el legislador, entonces, el que



debe establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, no pudiendo hacerlo otro poder del Estado. Cabe entonces preguntarse: *¿Satisface las exigencias anteriores, la aplicación del precepto impugnado?*

**DÉCIMO TERCERO:** Pues bien, como se ha visto, el principio de legalidad tributaria determina que es la ley la llamada a establecer el tributo y sus elementos esenciales, esto es, el hecho gravado; los sujetos (pasivos o activos), la base imponible y la tasa impositiva.

**DÉCIMO CUARTO:** En el caso de autos, el impuesto liquidado correspondió al Impuesto Valor Agregado (en adelante, "IVA"), de modo que cabe considerar, en conjunto con la norma impugnada, las prescripciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (D.L N° 825), a fin de determinar si legalmente se establecen los elementos esenciales de la obligación tributaria, antes señalados.

Si la respuesta es positiva, se impondrá el rechazo del requerimiento. Si es negativa, en cambio, habría de acogerse el requerimiento.

En las consideraciones siguientes realizaremos dicho análisis.

**DÉCIMO QUINTO:** En primer lugar, en relación al hecho gravado, es menester señalar que aquel corresponde a las ventas y los servicios, según lo dispone el artículo 8°. Aquel reza: "El impuesto de este Título afecta a las ventas y servicios."

Por su parte, el artículo 2°, N° 2, del D.L N° 825, precisa que "Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta". Luego, el artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, prescribe: "Establécese un impuesto de 25% (...) el impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre: 4°. 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**"

**DÉCIMO SEXTO:** En cuanto al sujeto activo, el artículo 1° del D.L N° 825 lo determina precisamente, y no es otro que el fisco. La disposición prescribe, al efecto: "Establécese, a beneficio fiscal, un impuesto sobre las ventas y servicios, que se registrá por las normas de la presente ley".

**DÉCIMO SÉPTIMO:** Luego, en relación al sujeto pasivo de la relación tributaria, el artículo 3° del D.L N° 825, prescribe que "Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y



las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.”.

La definición antedicha se vincula con la noción de contribuyente de derecho; en el caso del IVA también se habla de contribuyente de hecho, quien es el que, en definitiva, soporta efectivamente en su patrimonio el gravamen, y que viene representado, en definitiva, por el público consumidor. Este impuesto es de traslación y recargo, características que determinan que quien paga el impuesto no es quien lo financia directamente, pues su monto es trasladado al consumidor y recargado en el precio del bien. Como se apuntó al efecto en la STC Rol N° 2038, “Es un impuesto de recargo, puesto que el impuesto que debe soportar el comprador o quien utiliza el servicio en cada etapa de la cadena de productor a consumidor se agrega al precio de la venta o servicio.” (C. 10°)

**DÉCIMO OCTAVO:** La tasa, por su parte, viene determinada por el artículo 14 del D.L N° 825, que prescribe que “Los contribuyentes afectos a las disposiciones del presente Título pagaran el impuesto con una tasa de 19% sobre la base imponible”.

**DÉCIMO NOVENO:** Finalmente, en relación a la base imponible, el artículo 15 determina que “para los efectos de este impuesto, la base imponible de las ventas o servicios estará constituida, salvo disposición en contrario de la presente ley, por el valor de las operaciones respectivas...”.

**VIGÉSIMO:** De todo lo que se viene diciendo, queda claro que ha sido el legislador quien, de manera clara, ha establecido que los servicios prestados por una empresa de diversión o esparcimiento, se encuentra afecta con el Impuesto al Valor Agregado. También ha sido la ley la que ha señalado el sujeto pasivo, la tasa y la base imponible.

**VIGÉSIMO PRIMERO:** No está de más recordar un pronunciamiento previo de esta Magistratura, en el cual se determinó que “de lo que se viene exponiendo, puede afirmarse que, en lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, el principio de reserva legal en materia tributaria se cumple en la medida que es la ley, en este caso, el Decreto Ley N° 825, de 1974- la que precisa: a) el hecho gravado (las ventas y servicios conforme al artículo 8°); b) la tasa del impuesto (19% sobre la base imponible, según señala el artículo 14); c) el procedimiento para determinar la base imponible (artículos 15 y siguientes); d) las situaciones de exención (como las que se mencionan en el artículo 12 y aquella que se refiere a las bebidas alcohólicas que se internen al país por pasajeros para su consumo, como señala el artículo 50 A); y e) las infracciones (artículo 73, incisos cuarto y quinto). En lo referente al sujeto obligado, ya se ha indicado que la reserva legal se cumple a cabalidad en la medida que el artículo 10 del Decreto Ley N° 825, de 1974, precisa que el IVA afecta al vendedor o al prestador de los servicios, en su caso. El artículo 2° del mismo cuerpo legal, en sus números 3° y 4°, define, por su parte, qué se entiende por “vendedor” y por “prestador de servicios” para efectos de este impuesto. El artículo 3° refuerza este entendimiento, en su inciso primero, al indicar que: “Son contribuyentes, para los efectos



*de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.”*

**VIGÉSIMO SEGUNDO:** Es menester señalar que la requirente plantea que la frase reprochada, “empresas de diversión y esparcimiento” sería “tan indeterminada” o “vacua” que permitiría a la autoridad tributaria establecer, de modo arbitrario, si corresponde o no el pago de un tributo, advirtiendo la requirente, como se apuntó más arriba, que en los hechos se habría aplicado extensiva y arbitrariamente, tal frase.

**VIGÉSIMO TERCERO:** Ya se advirtió que no es en esta sede donde ha de controlarse la interpretación dada a los preceptos legales, ni tampoco el supuesto obrar arbitrario por parte de un órgano administrativo.

Dejando esos aspectos de lado, este Tribunal considera que la frase reprochada (“empresas de diversión y esparcimiento”), no riñe con el principio de legalidad tributaria, en tanto las palabras empleadas, tienen un significado atribuible en nuestra lengua, que ha de ser complementado, por cierto, con la definición de deporte, contenida en el artículo 1° de la Ley N° 19.712, que la propia requirente se encarga de invocar en su libelo, a fojas 11. Tanto el significado que le atribuye nuestra lengua a dichos vocablos, como el ámbito que fija el concepto legal de deporte, determinan que no sea efectivo lo alegado por el requirente, en orden a tratarse de una frase tan indeterminada, casi carente de sentido o vacua, que deje en manos del Servicio de Impuestos Internos, el establecimiento de un tributo y sus elementos esenciales.

**VIGÉSIMO CUARTO:** La tesis de la requirente pareciera oponerse – aunque no lo dice expresamente - a toda posibilidad de que la autoridad administrativa interprete los conceptos fijados por el legislador. Aquello, además de pugnar con la noción básica de que toda norma legal, para ser aplicada, requiere de interpretación, se opone a las precisas y expresas atribuciones que, respecto de dicha materia, le ha reconocido el legislador, al órgano tributario. Así, por ejemplo, el artículo 6° del Código Tributario señala que corresponde al Director del Servicio de Impuestos Internos, “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias”. Cuestión que es reiterada, luego, en el literal b) del artículo 7°, del mismo cuerpo normativo. Esas normas, y otras de análogo sentido, no han sido impugnadas en autos.

Debiendo añadirse que si existe un conflicto entre la interpretación planteada por el Servicio – plasmada en una liquidación – y la esgrimida por el contribuyente, el legislador ha previsto el medio por el cual se habrá de determinar el correcto sentido y alcance de las normas concernidas, que no es otro que la vía jurisdiccional. El contribuyente puede reclamar del acto de liquidación, ante el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo (artículos 123 y siguientes del Código Tributario), quien habrá de pronunciarse, en primera instancia, sobre aquello. Frente a la decisión del Tribunal Tributario, puede además ejercer apelación (artículo 139 del Código Tributario) y, eventualmente, recursos de casación (artículo 145 del Código Tributario).





**VIGÉSIMO QUINTO:** Por todo lo anterior, la primera de las alegaciones del requirente será desestimada.

#### IV.- SOBRE LA PRETENDIDA INFRACCIÓN AL N° 20 DEL ARTÍCULO 19 CONSTITUCIONAL

**VIGÉSIMO SEXTO:** Al fundar este reproche, la requirente afirma que “En el caso concreto, lo que ha ocurrido es que ha sido un órgano de la administración del Estado quien aplicando extensivamente la frase “Empresa de diversión y esparcimiento”, ha definido arbitrariamente que mi representada constituye ese tipo de entidad y, por lo tanto, se trataría de un sujeto obligado al pago de IVA por la totalidad de sus ingresos. Esta categorización de mi representada es arbitraria(...)”. Precisando, que “en el caso concreto, la aplicación de las normas cuestionadas en la gestión pendiente, importaría el establecimiento de un impuesto manifiestamente injusto, por cuanto el sujeto obligado al tributo no estaría definido en la Ley, sino que está entregado al arbitrio del Servicio de Impuestos Internos, situación que no podría ser corregida por los sentenciadores del reclamo, por cuanto estos, para aplicar la norma, necesariamente tendrían que incorporar al concepto "empresas de diversión y esparcimiento" elementos propios de la obligación tributaria entregados a la Ley [...]”.

**VIGÉSIMO SÉPTIMO:** En primer lugar, cabe anotar que la requirente, al fundar este reproche, lo construye sobre la base de alegaciones que no son de competencia de esta Magistratura. Por una parte, sostiene que se ha aplicado extensiva y arbitrariamente la norma, lo que como se ha dicho, no es de competencia de esta Magistratura controlar. Corresponde a los Tribunales Tributarios y Aduaneros y a los Tribunales Superiores de Justicia, controlar dichos extremos.

También se ha descartado la alegación sobre la que finalmente reposa esta alegación, en orden a que el sujeto obligado al pago del tributo “no estaría definido en la Ley, sino que está entregado al arbitrio del Servicio de Impuestos Internos”. Base acudir a lo razonado a propósito de la supuesta infracción al principio de legalidad tributaria, para verificar que este aspecto sobre el cual reposa la alegación no es efectivo. No siendo efectivo, evidentemente, se impone el rechazo del requerimiento en esta parte.

**VIGÉSIMO OCTAVO:** Lo razonado en el motivo precedente es un motivo suficiente para el rechazo del requerimiento en esta parte, por basarse el reproche planteado en asuntos que son propios del ámbito de la mera legalidad, sin perjuicio de lo que se dirá en las consideraciones siguientes.

**VIGÉSIMO NOVENO:** Adicionalmente a lo señalado previamente, cabe considerar en relación a la garantía constitucional contenida en el artículo 19 N° 20, inciso 2°, que es la que ha sido alegada por el requirente, y que estriba en la prohibición de establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos,



este Tribunal ha considerado que “Que, siempre resulta útil recurrir al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española para precisar el concepto de los vocablos comunes que emplea la Constitución Política. La palabra "manifiestamente" se define como "Descubierto, patente, claro", y la expresión "desproporcionado", significa que no es proporcionado. El Constituyente prohíbe que el tributo sea "manifiestamente desproporcionado" con lo cual reconoce que la desproporción justificada no violenta el principio de igualdad tributaria. Por tanto, el Constituyente se guardó de restringir en exceso la autonomía del legislador, y le impuso un límite que sólo impide las desproporciones o injusticias “manifiestas”, esto es, aquellas que resultan burdas, exageradas e injustificables. Las restricciones al legislador en esta materia son, entonces, particularmente excepcionales. Ello implica que la defensa de la supremacía constitucional en este ámbito, ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y prudente”. El Tribunal agregó que “No hay que olvidar, además, los antecedentes de la norma que quiso evitar que se impusieran tributos que vinieran a representar una expropiación o confiscación o impidieran el ejercicio de una actividad. (STC Rol N° 280, considerando 19°).

También ha considerado que, si bien el tema de la justicia tributaria es un asunto de carácter eminentemente valórico, “la proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderada de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente” (STC Rol N° 718, considerando 41°, con cita a la STC Rol N° 203).

Se ha considerado, asimismo, que “lo que se ha querido evitar es la imposición de tributos que representen “una expropiación o confiscación” o que en definitiva “impidieran el ejercicio de una actividad”. En otras palabras, se trata de impedir “desproporciones o injusticias, injustificables o irracionales, y ellas se producen cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras” (Rol N° 219, 10 de julio de 1995, citado en la STC Rol N° 718, considerando 43°).

**TRIGÉSIMO:** Igualmente, este Tribunal ha considerado que la manifiesta desproporción de un tributo se corresponde con “una situación que debe apreciarse caso a caso, esto es, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de los tributos, lo que se ve confirmado por la actual configuración de la acción de inaplicabilidad, como ha venido sosteniéndolo esta Magistratura en sus pronunciamientos” (STC Rol N° 718, considerando 44°).

Considerando el carácter concreto de la acción de inaplicabilidad, ha descartado alegaciones fundadas en una supuesta infracción a la garantía constitucional señalada, “en tanto aquella se ha planteado con carácter general y abstracto, y no se fundamenta específicamente en la situación concreta de autos, aunque podría eventualmente presentarse en consideración a la magnitud del tributo a pagar, todo lo cual ciertamente no se ha acreditado de manera circunstanciada y suficiente, lo que hace imposible que el requerimiento pueda prosperar en relación a



este capítulo, a lo que debe agregarse que tratándose de recintos deportivos, y bajo ciertos y determinados supuestos previstos por la ley, sería procedente la exención del pago de las contribuciones, de todo lo cual se concluye que la aplicación eventual del impuesto territorial -establecido en el artículo 1º de la Ley Nº 17.235- al caso concreto de autos no presenta, por sí misma, características de abusiva, injusta o confiscatoria”;

**TRIGÉSIMO PRIMERO:** Precisamente, en el caso de autos, la argumentación del requirente no satisface el estándar apuntado en la consideración precedente, en tanto aquella no permite establecer cómo la aplicación del precepto provoca una situación de desproporción, injusticia o confiscación, pues simplemente se limita a señalar que por aplicación del precepto impugnado se impuso el pago de un impuesto que se juzga improcedente, mencionando únicamente los montos que el Servicio de Impuestos Internos pretende cobrarle, no fundándola de manera concreta en la situación de autos.

**TRIGÉSIMO SEGUNDO:** En línea de lo señalado en el considerado precedente, debe recordarse que con la aplicación del precepto impugnado no se establece un impuesto, sino que únicamente se determina uno de sus elementos, según se ha visto en otra parte de la presente sentencia.

En este sentido, cabe considerar que la protección que la garantía invocada por el requirente otorga al contribuyente, se vincula con que la aplicación de un impuesto ha de ser ponderada conforme a la capacidad de pago de éste, porque representa una expropiación o confiscación o bien supone un impedimento al ejercicio de una actividad económica. En el requerimiento nada se dice al efecto respecto de dichos extremos, pues la tesis del requirente se limita a señalar que por aplicación del precepto impugnado se habría determinado el pago de un impuesto que no le correspondería en realidad asumir y cuyo monto sería excesivo.

Ahora bien, versando el precepto impugnado únicamente respecto de uno de los elementos del tributo, la supuesta desproporción, injusticia o confiscatoriedad del mismo, supone hacerse cargo de sus otros elementos, como lo son la tasa y la base imponible, que pueden modificar la configuración de la obligación tributaria, pudiendo ellos minar el supuesto carácter injusto o desproporcionado que la requirente se limita a atribuir al impuesto que se le ha liquidado. Asimismo, no puede olvidarse tampoco, que, una vez calculado el impuesto, éste todavía es susceptible de rebajas, en razón de un eventual crédito a favor del contribuyente, materias todas sobre las cuales el requerimiento guarda silencio.

**TRIGÉSIMO TERCERO:** Por los motivos anteriores, la segunda alegación será desestimada, y así se declarará.

**Y TENIENDO PRESENTE** lo preceptuado en el artículo 93, incisos primero, Nº 6º, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la



Constitución Política de la República y de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

**SE RESUELVE:**

- I. QUE SE **RECHAZA** EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO. OFÍCIESE.
- II. QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE, POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.
- III. **ÁLCESE** LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.

**DISIDENCIA**

**Acordada con el voto en contra de los Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, Y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, quienes estuvieron por acoger el requerimiento, por las siguientes razones:**

1°. El impuesto al valor agregado (IVA) afecta a aquellos que presten ciertos servicios, los cuales están identificados por remisión al artículo 20, N° 4°, de la Ley de la Renta. Así, entre los sujetos obligados al pago (vía retención) del IVA se encuentran las “empresas de diversión y esparcimiento”, calificación que, de forma errática en el tiempo, el Servicio de Impuestos Internos le ha atribuido a la parte requirente. Se reprocha que la aplicación de este precepto legal utilizado para identificar la empresa y servicio gravado con IVA da lugar a una situación de incertidumbre con consecuencias pecuniarias adversas contraria a la seguridad jurídica que toda norma legal tributaria debe proporcionar y que torna al tributo así establecido en uno manifiestamente injusto o desproporcionado, todo lo cual se encuentra proscrito - principalmente- en el artículo 19, N° 20° de la Constitución.

2°. El principio de seguridad jurídica, cuyo corolario es el principio de la protección de las expectativas legítimas, exige, por un lado, que las normas jurídicas sean claras y precisas y, por otro, que su aplicación sea previsible por aquellos sujetos a ellos. Este principio debe observarse con mayor rigor en el caso de las normas que pueden acarrear consecuencias financieras, a fin de que los interesados puedan conocer con precisión las obligaciones que les imponen esas normas.

Al este respecto, no está de más recordar lo señalado tempranamente por esta misma Magistratura: “[...] entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas.



Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados" (STC 207, c.67º).

3º. A veces, suele exagerarse la división entre los problemas derivados de la actuación de un órgano administrativo o de un tribunal de justicia, por un lado, y aquellos que tienen su origen en defectos de redacción de la norma legal. Éste es uno de esos casos. En el examen de una acción de inaplicabilidad, la falta de certidumbre y la manifiesta injusticia o desproporción no es un estándar que sólo pueda evaluarse en abstracto antes de su aplicación en el mundo real. La norma y su aplicación (como unidad) debe brindar seguridad suficiente, de modo tal de que para el regulado sea plausible prever las consecuencias jurídicas de su conducta. En último término, no hay que perder de vista que las infracciones constitucionales por las cuales los Ministros que suscriben este voto disidente están por acoger el requerimiento tienen como condición sine qua non la ausencia de determinación o precisión del precepto legal objetado, lo cual se ve agravado por el incierto escenario al cual ha contribuido la errática o sinuosa conducta interpretativa de la autoridad administrativa y los tribunales de justicia. Hoy, la aplicación del precepto legal impugnado adolece de una guía que pueda considerarse mínimamente suficiente y que permita, así, distinguir lo que es un legítimo ejercicio de interpretación de uno en que el llamado a interpretar pueda acometer su labor sin arribar a cualquier tipo de resultado.

4º. El caos interpretativo y las particularidades del caso concreto ha transformado al precepto legal impugnado en uno inservible de cara a la exigencia de seguridad jurídica o certidumbre legal tributaria. La referencia a la "diversión y esparcimiento" utilizada en la ley para calificar tanto al sujeto como al hecho gravado se ha transformado en un concepto tan ambiguo, que para su aplicación no basta con un simple ejercicio interpretativo, sino que exige, más bien, un ejercicio libremente creativo, algo no admisible constitucionalmente, tal como se explicará en los considerandos siguientes.

No pasa desapercibido, por ejemplo, el hecho que una parte del período comprendido en las liquidaciones de impuesto giradas por el SII a la requerida son previas a cualquier interpretación administrativa en que pudiera vislumbrarse siquiera un cambio de postura por parte de dicha repartición. En tal sentido, es posible constatar una retroactividad desfavorable en la aplicación (interpretación) de la ley tributaria, lo cual infringe la seguridad jurídica y confianza legítima, elementos fuertemente asociados al principio de certidumbre legal tributaria. Tampoco cabe pasar por alto el hecho de que el mal llamado ejercicio interpretativo del SII no está sustentado en la utilización de facultades legales (de interpretación normativa). Asimismo, no se da debida razón del porqué de un cambio de postura interpretativa, lo cual, nuevamente, no es más que un reflejo de la existencia de defectos teórico-



prácticos específicos de una norma legal tributaria deficitaria en términos de seguridad jurídica.

5°. No es un hecho controvertido el que la empresa requerida, al iniciar el trámite de iniciación de actividades como gimnasio, informando al SII al efecto, la autoridad administrativa no autorizó la emisión de facturas gravadas por no tratarse de un contribuyente que prestara servicios afectos a IVA.

Con posterioridad (incluso de una parte del período por el que se efectuó la liquidación, la que incluyó el ejercicio 2010), el SII modificó su criterio y lo hizo no a través del ejercicio de su facultad interpretativa (artículo 6º del Código Tributario) sino por medio de un oficio (Nº 2020, de 30/8/2011). Dicho oficio, citado por el SII al emitir las liquidaciones a Balthus Vitacura S.A., plantea que lo que determinante para verificar si se está no afecto a IVA es el tipo de instalaciones que se posean: “[...] si el recinto deportivo cuenta además con otro tipo de instalaciones y la remuneración pagada por el usuario le permite el acceso tanto a las instalaciones deportivas como a aquellas de carácter recreativo, el monto cancelado se encontrará afecto al Impuesto al Valor Agregado”. Dado que Balthus ofrece a sus clientes un plan base de servicios deportivos a través del uso de instalaciones de gimnasio por el cual se cobra una tarifa fija y otros servicios complementarios por los cuales cobra una tarifa adicional, la totalidad de los servicios debían considerarse como de recreación y esparcimiento, los cuales están afectos a IVA. Dicho en otras palabras, la disponibilidad de acceso a instalaciones complementarias transforma el uso de instalaciones para hacer deporte en una empresa que -sin matices- presta servicios de diversión y esparcimiento afectos, como tales, a IVA .

Más adelante, por Oficio Nº 1560 de 10/06/2015, el SII nuevamente cambia de parecer. Ahora, dicha repartición considera que no estaría afecto a IVA si instalaciones tales como piscinas de hidroterapia e hidromasajes son funcionales a servicios prestados con determinadas finalidades: “el servicio prestado por el contribuyente consistiría en un programa deportivo integral compuesto por una fase de entrenamiento físico (dependiendo de las necesidades de sus clientes) y de una fase de recuperación posterior al entrenamiento, situación que conlleva la utilización de piscinas de hidroterapia e hidromasajes, baños de contrastes frío-calor y de vapor, etc., siendo ambas fases prestadas con un fin netamente deportivo y siendo consideradas como una única prestación”.

Enfrentado al mismo dilema (real y no ficticio, como los hechos corroboran) de tener que dilucidar qué se entiende por actividad de “diversión y esparcimiento”, el 4º Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana decidió no compartir ninguna de las posturas antes aludidas, postulando una nueva visión sobre el particular. El Tribunal buscó asilo en el diccionario de la Real Academia y consideró que “las palabras ‘diversión’, ‘esparcimiento’ y ‘deporte’ tienen el mismo significado o, bien, uno tan cercano, que no permite establecer diferencias sustanciales entre



ellos". Por lo tanto, dicho Tribunal resolvió que Balthus realiza una actividad afecta a IVA, esto es, la de recreación y esparcimiento.

Para ilustrar la incertidumbre sobre la materia, considérese otra postura judicial sobre la materia pronunciada por La I. Corte de Apelaciones de Temuco el 9/1/2015, la cual coloca el énfasis en si se está o no, de forma preponderante, ante una actividad física, la que equipara a actividad deportiva, en contraste con la de recreación y esparcimiento .

Para enredar más las cosas, el artículo 1º de la Ley N° 19.712 (Ley del Deporte) define lo que debe entenderse por "deporte" (para los efectos de esa ley), enfatizando que se trata de una forma de actividad física (motricidad humana) orientada -entre otras- al cuidado o recuperación de la salud y a la recreación .

Ilustrativo de la incertidumbre jurídica que aflige a la aplicación del precepto impugnado en el caso concreto es, a nuestro entender, lo señalado en estrados por el abogado del SII al responder a las preguntas que se le formularon. Por ejemplo, ante la consulta de cuál es el criterio aplicable para determinar si un club deportivo de colonia está o no afecto a IVA, considerando que éstos, junto a las instalaciones deportivas suelen prestar también servicios adicionales, el representante del SII respondió, en síntesis, que para resolver dicha interrogante debía procederse a un análisis presencial caso a caso. Más adelante, con ocasión de otras preguntas sobre el mismo tema, intentó explicar la relevancia de la verificación de ciertos factores como, por ejemplo, si la prestación contratada permite o no un uso libre de las instalaciones deportivas. Así, si el uso de las instalaciones se realiza sin un límite temporal y sin la guía de un profesor, correspondería calificar el servicio como uno de diversión y esparcimiento.

6º. El diseño del precepto legal, unido a las características del contexto jurídico real concerniente al ámbito de aplicación del IVA a quienes prestan servicios derivados de instalaciones deportivas, da lugar a que la aplicación de la disposición objetada presente fronteras muy difusas. Aplicado a otro tipo de hipótesis fácticas más claramente recreacionales o de esparcimiento, como la realización de bingos , los servicios de acceso a internet para ver y descargar material audiovisual de entretenimiento y diversión , o los asociados a juegos de azar , la norma legal podría no revestir problemas desde el punto de vista de la exigencia de cierto grado mayor de determinación en la configuración de obligaciones tributarias. Éste, sin embargo, no es el caso. Casos como éste no se ubican en el "centro o núcleo del tipo", sino en una zona periférica de contornos potencialmente muy difusos y, por lo mismo, dada la realidad concreta actual, con inconvenientes insuperables para cumplir con estándares constitucionales mínimos.

7º. El artículo 20, N° 4º, frase final ("empresas de diversión y esparcimiento") está construido de una manera que, por su amplitud, puede llegar a presentar en algún momento y circunstancia, como el caso actual sometido a nuestro conocimiento, un defecto constitucional por falta de determinación. Si, como hemos



advertido, consideramos el alto grado de volubilidad en la interpretación dispensada a la disposición aludida en cuanto a su aplicación a empresas que ofrecen acceso a instalaciones deportivas y servicios complementarios, la afectación o no a IVA de la empresa requirente probablemente llenaría de dudas e interrogantes a cualquier juez, por de pronto, a aquellos que han de resolver la apelación deducida y que constituye la gestión judicial pendiente.

Y, si para quien tiene que impartir justicia en casos peculiares como éste, la solución le resulta esquiva por existir ambigüedad sobre si empresas como la requerida están sujetas a IVA, bien podemos imaginarnos, también, el grado de sorpresa o ausencia razonable de previsibilidad que significa, en primer lugar, para quienes, como Balthus S.A., obraron en el entendido que sus actividades no se encontraban gravadas con dicho tributo y que, de persistir la aplicación de la norma recurrida, deberán afrontar una consecuencia económica adversa que, como lo explicaremos más adelante, es equivalente al de una sanción.

8°. Para tal efecto, es importante entender que la función básica del principio de legalidad tributaria desde una óptica sustantiva más que meramente formal (y que se traduce en la exigencia de tipicidad o determinación) radica, primero, en la exclusión del libre arbitrio judicial como directriz interpretativa y, segundo, en la previsibilidad que merecen aquellos que pueden verse sometidos a una exacción coactiva de naturaleza tributaria.

Sobre lo primero, no desconocemos que la falta de completitud relativa de las normas que establecen obligaciones tributarias puede ser, a veces, inevitable y, en tal sentido, requerir de la autoridad administrativa y de los tribunales de justicia el desarrollo de un ejercicio de interpretación un poco más intenso. Pero, una cosa distinta –que es lo que se reprocha en la acción deducida en esta sede– es que la disposición impugnada dé lugar a cualquier tipo de “interpretación” frente a la disyuntiva sobre su aplicabilidad o no.

En cuanto a la segunda función del mandato de determinación o legalidad tributaria sustantiva, cabe resaltar la idea de previsibilidad o seguridad jurídica (o, incluso, de confianza legítima o legítimas expectativas). Así, por ejemplo, resulta importante que los sujetos que han de ser afectados por una normativa que establezca tributos tengan suficiente noticia previa acerca de la conducta que les resultará exigible. Este principio de legalidad tributaria derivado de diversas disposiciones constitucionales, entre ellas, una que establece derechos en materia tributaria, como ocurre con el artículo 19, N° 20°, incisos primero y segundo, y cuya vertiente de certidumbre legal se encuentra respaldada por el derecho a la seguridad jurídica contemplado en el numeral 26° del mismo artículo, subraya la necesidad de que los ciudadanos conozcan el alcance de las obligaciones tributarias que les afectan.

En concreto, y expresado de una manera alternativa, la norma que pretende aplicarse carece de los elementos necesarios para establecer el hecho y sujeto gravado, los cuales son suplidos por el SII y por los tribunales y cortes de justicia en ausencia





de criterios claros y yendo más allá de lo que puede considerarse un auténtico ejercicio interpretativo.

9°. Esta indeterminación e incertidumbre provocada por la aplicación de la norma impugnada en el escenario fáctico o concreto descrito genera, además, una vulneración específica al artículo 19, N° 20°, inciso segundo, de la Constitución, esto es, a la prohibición de que se establezcan o apliquen tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Esta infracción se verifica al considerarse el efecto pecuniario que para la empresa requerida tiene la aplicación del precepto. En efecto, Balthus no sólo no podrá descontar el monto correspondiente al IVA que debió haber retenido de aplicarse el precepto, sino que, además, el monto de \$3.213.969.369 en que el SII estima la deuda se construye (en aplicación de la legislación) teniendo como base la totalidad del flujo percibido en cada transacción y no únicamente lo correspondiente al porcentaje impositivo representativo del valor agregado en cada una de ellas.

En otras palabras, en el caso concreto no se está gravando el valor agregado en el servicio prestado (lo que en sí mismo le provoca un perjuicio monetario), sino que la totalidad del flujo percibido, lo que incrementa -como si se estuviera ante un castigo- la consecuencia económica adversa por un comportamiento que no lo merece. Hay que tener presente que el efecto monetario que debe soportar la empresa requirente de aplicarse el precepto impugnado va más allá de la mera devolución del impuesto que habría recaudado el Fisco de cumplirse con la obligación legal (reajustada y con intereses). Esta es la razón por la que puede argüirse que el impacto económico aludido opera, en la práctica, de una forma equivalente a una sanción (pecuniaria), entendida ésta última como un mal infligido como reproche por la comisión de una conducta ilícita.

10°. Los antecedentes aportados a este proceso constitucional permiten colegir, sin que por ello se esté sustituyendo al juez del fondo, que el incumplimiento a la ley tributaria que se le imputa a la requirente está lejos de reflejar un comportamiento oportunista del contribuyente que amerite soportar una consecuencia pecuniaria como la señalada. Esta es la razón por la que se puede sostener que la aplicación del precepto legal impugnado produce un efecto manifiestamente injusto.

Si asumimos, siguiendo a Jorge Millas, que el deber ser de la norma jurídica [tributaria] consiste en la exigencia de que alguien obre o deje de obrar de alguna manera, bajo apercibimiento de una determinada consecuencia o sanción, es posible concluir -a partir de los antecedentes de este caso concreto- que el contribuyente no ha desplegado una conducta de resistencia a la observancia de la ley y, por lo mismo, no merece la consecuencia adversa o sanción a la que es apercibido el destinatario de una disposición legal.

Si aceptamos que la cambiante conducta del SII (amparada por el bajo grado de determinación de la norma) ha originado, plausiblemente, desconcierto sobre la



conducta debida ¿por qué debiera asumirse que el contribuyente ha actuado reprochablemente y, por consiguiente, ha de pagar una cantidad de dinero muy por sobre la que hubiera tenido que desembolsar (y, como contrapartida, el Fisco recaudar) de no haber existido transgresión alguna? Como ya lo hemos destacado, esta Magistratura cuenta con los antecedentes de la causa y su revisión permite respaldar, de cara al juicio constitucional, la petición de inaplicabilidad de la norma en la que se funda la pretensión impositiva del Estado. No debemos olvidar cuál es la razón de ser de la exigencia constitucional de legalidad tributaria: la persona -como parte del colectivo soberano- y a través de sus representantes, es quien debe consentir la existencia de la obligación tributaria y la correlativa potestad del Estado para perseguir y satisfacerse con su pago.

11°. Como se desprende de lo precedentemente expuesto, el aspecto relevante de la pérdida económica inesperada que se derivaría del cobro del tributo por aplicación de la norma impugnada no dice relación, necesariamente, con la magnitud del monto y su eventual manifiesta desproporción, sino con la injusticia de verse compelido a enfrentar un pago monetario sobre cuya improcedencia existía una legítima expectativa o confianza.

12°. Aunque no se aceptara el argumento recién desarrollado sobre la vulneración constitucional por la manifiesta injusticia que implicaría tener que soportar las consecuencias pecuniarias negativas derivadas de la aplicación del precepto impugnado, resulta insoslayable reconocer la evidente incertidumbre legal o inseguridad jurídica que ha generado el previo y actual caos “interpretativo” sobre el alcance de la norma, a lo cual ha contribuido, como factor necesario, la indeterminación o imprecisión de la disposición legal cuya inaplicabilidad se solicita.

13°. Esta última situación “vulnera la razonable certidumbre o seguridad que todo contribuyente debe tener en virtud de la exigencia constitucional de legalidad tributaria consagrada como derecho en el artículo 19, N° 20°, de la Constitución. El principio de legalidad en materia tributaria es uno que, aunque no es tan exigente como la aplicable en materia penal, tiene una aptitud protectiva mayor que la reserva legal requerida en otros ámbitos. Esto quiere decir que no sólo basta con que el impuesto sea establecido por norma de rango legal, sino que la forma en que está construido o diseñado debe evitar generar inseguridad jurídica, lo cual también encuentra respaldo en lo preceptuado en el artículo 19, N° 26°, de la Carta Fundamental” (STC 7452, c. 4° del voto disidente).

14°. Al reprochar la vaguedad o falta de determinación de la norma legal “[n]o estamos desconociendo la razonabilidad teórica de que la legislación tributaria contenga estándares o disposiciones normativas redactadas con un menor grado de precisión. Es obvio que el carácter dinámico de la actividad económica requiere de espacios de ductibilidad para ir adaptándose a realidades que no siempre son susceptibles de encapsularse normativamente en forma previa. Sin embargo, la generalidad y abstracción de una ley produce, en ocasiones, situaciones particulares



carentes de racionalidad y justicia. Este es un caso especial que permite visualizar los defectos de fórmulas generales y la virtud de que el ordenamiento jurídico cuente con la acción de inaplicabilidad como 'válvula de ajuste' para remediar desajustes que la aplicación de preceptos legales puede provocar en casos singulares" (STC 7452, c. 5º del voto disidente).

15º. En este sentido, es importante tener presente que " 'las leyes tributarias no únicamente pueden ser inconstitucionales cuando en su propio texto se manifiestan injustas o desproporcionadas, sino también cuando -tras un examen atento a las particularidades del caso concreto- su aplicación práctica revela dicha inconstitucionalidad' (STC 5392, c. 4º del voto disidente). Reiteramos que, en sede de inaplicabilidad, donde las circunstancias del caso particular adquieren significación real, la sola apelación a la racionalidad ideal de la ley o a las políticas tributarias, puede no ser suficiente para eximirla de inconstitucionalidad en su aplicación concreta (en el mismo sentido, ver considerando 1º del voto disidente de la STC 6685)" (STC 7452, c. 6º del voto disidente).

16º. EN CONCLUSIÓN, los Ministros que suscribimos este voto estimamos que la acción de inaplicabilidad impetrada ha debido acogerse.

**El Ministro señor RODRIGO PICA FLORES previene que concurre al rechazo del requerimiento compartiendo únicamente lo expresado en los considerandos 1º a 9º, y 21º a 26º de la presente sentencia**

Redactó la sentencia la Presidenta del Tribunal, Ministra señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL; la disidencia, el Ministro señor JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN; y la prevención, el Ministro señor RODRIGO PICA FLORES.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

**Rol N° 7784-19-INA**

SRA. BRAHM

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidenta, Ministra señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, por sus Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, GONZALO GARCÍA PINO, JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO, y señores MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ y RODRIGO PICA FLORES.



Firma la señora Presidenta del Tribunal, y se certifica que los demás señora y señores Ministros concurren al acuerdo y fallo, pero no firman por no encontrarse en dependencias físicas de esta Magistratura, en cumplimiento de las medidas dispuestas ante la emergencia sanitaria existente en el país.

Autoriza la Secretaria del Tribunal Constitucional, señora María Angélica Barriga Meza.

A handwritten signature in blue ink, consisting of several large, fluid loops, positioned to the right of the text.