

C.A. Concepción.

Concepción, veintidós de septiembre de dos mil veintitrés.

**VISTO:**

Se reproduce la sentencia en alzada, de veintinueve de noviembre de dos mil veintidós, con excepción de sus fundamentos DÉCIMO TERCERO al VIGÉSIMO SEGUNDO, ambos inclusive, que se eliminan íntegramente.

**Y TENIENDO, EN SU LUGAR Y ADEMÁS PRESENTE:**

**1º)** Que el presente reclamo se originó pues el contribuyente Club Deportivo Ñublense S.A.D.P. efectuó -el 6 de enero de 2020- una petición administrativa a través de la cual ingresó la rectificación de su declaración anual de renta para el año tributario 2017 y solicitó la devolución de \$158.068.538 por concepto de PPUA (Pago Provisional por Utilidades Absorbidas) por el mismo año tributario 2017. El Servicio de Impuestos Internos denegó dichas solicitudes, argumentando que no se tuvo por acreditada la efectividad, condiciones y monto de los hechos invocados como fundamento de la petición, a saber: la participación del contribuyente en el mandato a nombre propio otorgado a la ANFP, así como tampoco la rendición de cuentas de la ANFP para con el contribuyente.

**2º)** Que, ventilado el asunto ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío, por sentencia de 29 de noviembre de 2022, dicho tribunal acogió la reclamación interpuesta y dispuso que se debe dejar sin efecto la Resolución Exenta N°97 de fecha 20 de marzo de 2020, emitida por la XX Dirección Regional de Chillán del Servicio de Impuestos Internos; y que dicho Servicio deberá acoger la solicitud rectificatoria de declaración de Impuestos Anuales a la Renta propuesta para el Año Tributario 2017 y acceder a la devolución de \$158.068.538.- por concepto de PPUA.

**3º)** Que, lo que sostuvo el contribuyente reclamante es que los clubes de fútbol -entre los que se encuentra el Club Deportivo Ñublense S.A.D.P.- otorgaron a la ANFP un mandato a nombre propio, en virtud del cual, mediante escritura pública de 09 de abril 2003, en su calidad de mandataria a nombre propio de sus clubes integrantes y Gestión de Televisión Limitada, constituyeron la Sociedad de Servicios de Televisión Canal de Fútbol Limitada (CDF). Luego, durante el año comercial 2016, la ANFP, en desempeño de un mandato a nombre propio de los clubes asociados, junto con la sociedad de Gestión de Televisión Limitada,

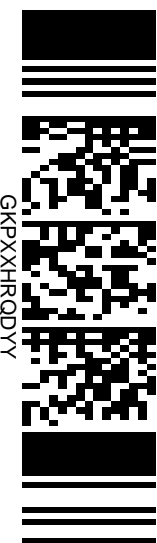


integraron el CDF, participando en un 80% la primera y en un 20% la segunda.

Por lo anterior, es que la ANFP administra el patrimonio de los clubes de futbol asociados, limitándose a recibir la participación derivada de las utilidades del CDF para ponerlas a disposición de los clubes, sin recibir comisión ni participación alguna por su gestión, y que el mandato a nombre propio en virtud del cual ella actúa se perfeccionó consensualmente entre el mandante y el mandatario. Y, al ser la ANFP una institución sin fines de lucro, no es propietaria a ningún título de los derechos de los clubes con los cuales el CDF produce los flujos económicos, pues dichos flujos deben ser destinados a los titulares de los derechos, en este caso, los clubes de fútbol.

**4°)** Que, en su apelación el Servicio reclamado sostiene que se efectuó un proceso de fiscalización respecto de la reclamante para los Años Tributarios 2018 y 2019, en el contexto de solicitudes de devoluciones de PPUA por absorción de pérdidas. Respecto del AT 2018, se emitió Informe Final de Auditoría N°142 de fecha 10.06.2019, en el que se validó una pérdida tributaria de ejercicios anteriores, acumulada al 31.12.2016, ascendente a \$ 2.195.223.796.- Tras ello la sociedad contribuyente formuló su solicitud de rectificación de su declaración anual de renta para el año tributario 2017 y solicitó la devolución de \$158.068.538 por concepto de PPUA, por utilidades tributarias con crédito de primera categoría generadas por el CDF, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 N°3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que fue negado y ello dio origen al presente reclamo.

Precisó que lo discutido ante el Tribunal Tributario y Aduanero tuvo relación con la calidad de socio que, supuestamente la reclamante de autos, tenía respecto del denominado Canal del Futbol o CDF, lo que fue realizado por intermedio de la ANFP, quien habría actuado como su mandataria sin representación en la constitución del CDF; y que el asunto debatido también versaba sobre los efectos jurídicos y obligaciones del mandato sin representación; acerca de cómo debían reconocerse los ingresos provenientes de las utilidades del CDF, y cómo todo ello incidía en el supuesto derecho de la contribuyente a obtener la devolución de PPUA que pretendía. Resaltó que el asunto controvertido no recaía únicamente en tener por acreditado o no el supuesto mandato sin representación esgrimido por la contribuyente, sino que también trataba respecto de verificar si la contribuyente tenía derecho o no al PPUA que pretendía, cuestión que requiere la verificación de diversos requisitos de procedencia no observados por la sentencia.



5º) Que, para resolver el asunto resulta indispensable hacer referencia a diversas disposiciones legales aplicables a la materia discutida en autos.

En primer término ha de recordarse que el artículo 2 del Código Tributario señala: *“En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”*.

El artículo 8 del mismo texto legal contiene varias definiciones y entre ellas señala que *“se entenderá”*: *“(…) 5.- Por “contribuyente”, las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos.*

*6.- Por “representante”, los guardadores, mandatarios, administradores, interventores, síndicos, liquidadores y cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica.*

*7.- Por “persona”, las personas naturales o jurídicas y los “representantes”.*”.

Además, el artículo 21 del Código Tributario, en su inciso 1º, establece: *“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”*.

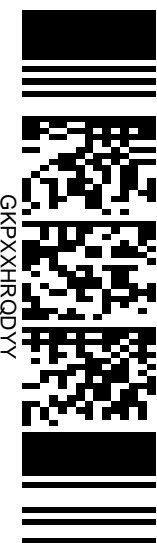
A su turno, el artículo 28 de la misma recopilación legal señala: *“El gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo. Las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del impuesto que les corresponda, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.”*.

El Código Civil, por su parte, en el inciso 1º del artículo 2116 preceptúa: *“El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.”*.

El artículo 2124, por su parte señala: *“El contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita.*

*Aceptación tácita es todo acto en ejecución del mandato.*

*Aceptado el mandato, podrá el mandatario retractarse, mientras el mandante se halle todavía en aptitud de ejecutar el negocio por sí mismo, o de cometerlo a diversa persona. De otra manera se hará responsable en los términos del artículo 2167.”*.



En tanto, en el artículo 2151 dispone: *“El mandatario puede, en el ejercicio de su cargo, contratar a su propio nombre o al del mandante; si contrata a su propio nombre, no obliga respecto de terceros al mandante.”*.

En relación con esto se ha de tener presente que el artículo 1448 del mismo Código Civil estatuye que *“Lo que una persona ejecuta a nombre de otra, estando facultada por ella o por la ley para representarla, produce respecto del representado iguales efectos que si hubiese contratado él mismo.”*. En tanto, el artículo 1449 disciplina que *“Cualquiera puede estipular a favor de una tercera persona, aunque no tenga derecho para representarla; pero sólo esta tercera persona podrá demandar lo estipulado; y mientras no intervenga su aceptación expresa o tácita, es revocable el contrato por la sola voluntad de las partes que concurrieron a él.*

*Constituyen aceptación tácita los actos que sólo hubieran podido ejecutarse en virtud del contrato.”*.

El artículo 2155 del citado Código Civil prescribe: *“El mandatario es obligado a dar cuenta de su administración.*

*Las partidas importantes de su cuenta serán documentadas si el mandante no le hubiere relevado de esta obligación.*

*La relevación de rendir cuentas no exonera al mandatario de los cargos que contra él justifique el mandante.”*.

De otro lado, los artículos 254, 255 y 256 del Código de Comercio disponen, respectivamente: *“Art. 254. El comisionista puede obrar en nombre propio o a nombre de sus comitentes.*

*Art. 255. El comisionista que obra a su propio nombre se obliga personal y exclusivamente a favor de las personas que contraten con él, aun cuando el comitente se halle presente a la celebración del contrato, se haga conocer como interesado en el negocio, o sea notorio que éste ha sido ejecutado por su cuenta.*

*Art. 256. Puede el comisionista reservarse el derecho de declarar más tarde por cuenta de qué persona celebra el contrato.*

*Hecha la declaración, el comisionista quedará desligado de todo compromiso, y la persona nombrada le sustituirá retroactivamente en todos los derechos y obligaciones resultantes del contrato.”*.

**6°)** Que, atendidas las particularidades del estatuto legal aplicable al contribuyente Club Deportivo Ñublense S.A.D.P., es del caso tener presente que -específicamente- se encuentra sometido a las disposiciones de la Ley N°20.019, que Regula las Sociedades Anónimas Deportivas Profesionales, cuyo artículo 16 señala que tales sociedades son aquéllas que tienen por objeto exclusivo organizar, producir, comercializar y participar en actividades deportivas de carácter profesional y en otras relacionadas o derivadas de éstas; que han de contar con un Directorio integrado por, a lo menos, cinco



miembros (artículo 18); han de contar con un registro de sus accionistas (artículo 17); y que, en todo lo no previsto por esa ley, las sociedades anónimas deportivas profesionales se regirán por las normas de la Ley N°18.046, sobre Sociedades Anónimas, con excepción de lo establecido en el artículo 14 de dicha ley (artículo 24).

De esta última ley es pertinente traer a colación que el artículo 1 de la Ley N°18.046, señala que la sociedad anónima es una persona jurídica formada por la reunión de un fondo común, suministrado por accionistas responsables sólo por sus respectivos aportes y administrada por un directorio integrado por miembros esencialmente revocables. Además es del caso señalar que dicho precepto dispone que la sociedad anónima es siempre mercantil, aun cuando se forme para la realización de negocios de carácter civil.

El artículo 31 de la Ley N°18.046 prescribe que la administración de la sociedad la ejerce un directorio elegido por la junta de accionistas; y que este directorio la representa judicial y extrajudicialmente (artículo 40), sin perjuicio que al gerente general le corresponderá la representación judicial de la sociedad (artículo 49). A su turno, el artículo 48 de tal estatuto legal dispone que las deliberaciones y acuerdos del directorio se escriturarán en un libro de actas por cualesquiera medios, siempre que ellos ofrezcan seguridad que no podrá haber intercalaciones, supresiones o adulteraciones que afecten la fidelidad del acta, la que será firmada por los directores que hubieren concurrido a la sesión. En fin, el artículo 72 de dicha ley regula los requisitos que se han de cumplir para dejar constancia de las deliberaciones y acuerdos adoptados en las juntas de accionistas, en el respectivo libro de actas, que ha de llevar el secretario o, en su defecto, el gerente de la sociedad.

**7º)** Que, como señala el artículo 2151 del Código Civil, en concordancia con los artículos 1448 y 1449 del mismo estatuto legal, ya citados, y lo estatuye también el Código de Comercio, el mandatario puede actuar con o sin representación y, según lo haga, radicará o no en su mandante los efectos de los actos jurídicos que realice. Es por ello que se ha dicho que en el contrato de mandato, la representación es un elemento de la naturaleza, mas no lo es de su esencia (- STITCHKIN BRANOVER, David (2011): *El mandato civil* (Santiago, 5ª ed., actualizada por Gonzalo FIGUEROA YÁÑEZ, Editorial Jurídica de Chile), pp. 49-51. - SOLÍS DE OVANDO, Jorge (2019): “*La representación y el mandato*”, en Tavolari Oliveros, Raúl (dir.) *Doctrinas esenciales. Derecho Civil. Contratos II* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile – Thomson Reuters), p. 275).



El efecto relevante de obrar con o sin representación es que en el desempeño del mandato sin ella, inicialmente los efectos se radican en el mandatario, que debe traspasarlos al mandante en un acto posterior, lo que ocurrirá en la rendición de cuentas y ella debe comprender la cesión de todos los derechos adquiridos en la gestión del negocio encargado (STITCHKIN Op. Cit. pp. 400-402).

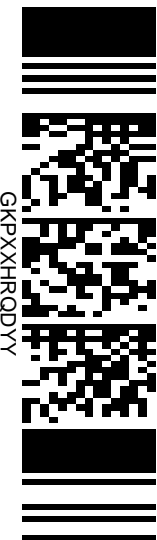
**8º)** Que, en el caso sub-lite el reclamante Ñublense S.A.D.P. ha invocado la existencia de un contrato de mandato que le liga con la Asociación Nacional de Fútbol Profesional (ANFP), la cual sería su mandataria en cuanto a la gestión de los intereses de aquel en la contribuyente Sociedad Servicios de Televisión Canal del Fútbol (CDF). Acorde a lo anterior, arguye, como lo obrado por la mandataria se radica en el patrimonio del mandante, dado que los clubes de fútbol que integran la ANFP le han efectuado un encargo a ella, consistente en constituir la sociedad CDF y distribuir entre sus mandantes sus utilidades, habiéndose pagado respecto de éstas el impuesto de primera categoría por parte del CDF, no deben pagarlo nuevamente; y, si como le sucede al reclamante, él ha tenido pérdidas, corresponde que lo pagado le sea devuelto como PPUA.

**9º)** Que, acorde a lo que previamente ya se ha dicho en el motivo 7º, para que el planteamiento del reclamante sea correcto es menester demostrar no sólo la existencia del mandato referido, sino también que la mandataria -que obró sin representación- rinda cuenta de su encargo, para que de ese modo se radiquen en el mandante los efectos de lo obrado por ella, sin perjuicio de justificar que también concurren los demás requisitos que supone la petición de devolución de PPUA.

La conclusión referida a la exigencia de demostrar la existencia de la rendición de cuentas, ínsita en las reglas del mandato civil y mercantil, es coincidente con lo dispuesto en el antes citado artículo 28 del Código Tributario, referido a la responsabilidad del gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario. Asimismo, complementa también coincidentemente ello el tenor de la Circular N°29, de 4 de junio de 1999, sobre el tratamiento tributario de la asociación o cuentas en participación.

**10º)** Que, urge, entonces, dilucidar si se efectuó dicha rendición de cuentas por parte de la mandataria ANFP.

**11º)** Que, en autos existe constancia que el mandato aludido sólo fue puesto en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos el 22 de junio



de 2017, al acompañarse copia de nota marginal a la escritura de constitución de la Sociedad CDF de 12 de junio de ese mismo año.

**12º)** Que, a fojas 86 del expediente de primera instancia, consta certificado, de fecha 13 de marzo de 2020, firmado por el Gerente General de la ANFP, don Juan Parra Hidalgo, denominado Retiro de flujos CDF Año Comercial 2016 entre la Asociación Nacional del Fútbol Profesional a Deportivo Ñublense SADP, ascendente a \$520.507.043 por concepto de retiro bruto histórico; \$158.068.542 total créditos histórico; \$159.900.296 total créditos actualizado, haciendo presente que se encuentran conforme con los registros contables para el año comercial 2016; y a fojas 194 vta., consta Certificado N°5 en que la Asociación Nacional del Fútbol Profesional certifica los retiros entregados a Deportivo Ñublense S.A.D.P. durante el año comercial 2016, totalizando la cantidad de \$520.507.043, indicando que la fecha de los retiros corresponde desde 31 de enero a 2016 al 31 de diciembre de 2016 (cuyo original también fue acompañado en esta segunda instancia, sin ser objetado).

No obstante el mérito de tales documentos, del tenor de los mismos no puede desprenderse que sean suficientes para justificar la realización de la mentada rendición de cuentas que se requiere a los fines ya indicados, para que luego de ella se radiquen en el mandante los efectos de lo obrado por su mandataria que obró a nombre propio, esto es, sin representación.

En efecto, y tal como lo sostiene el apelante, la Excelentísima Corte Suprema ha dicho que *“...la rendición de cuentas, obligación principal del mandatario, tiene por objeto primordial poner en conocimiento del mandante la forma en que se ha llevado a efecto la gestión del negocio, los resultados del mismo y la restitución de todo lo que el mandatario ha recibido en virtud del mandato.*

*Concretamente, se ha dicho que la obligación de rendir cuentas “consiste en la descripción gráfica de las operaciones realizadas por cuenta o en interés del principal; con su respaldo documental correspondiente a los efectos que aquél pueda entrar en el conocimiento de las mismas para su examen, verificación y eventual impugnación” (Atilio C. González: “Estudios de Derecho Procesal.” Ed. Ad Hoc; pág. 100).*

*En el mismo sentido esta Corte ha expresado que “La cuenta debe ser suficiente, para lo cual debe contener el detalle claro -reflejado en sus antecedentes justificativos- de las operaciones llevadas a cabo en la ejecución de un encargo o de una gestión concerniente al patrimonio de un tercero” (Sentencia de 20 de agosto de 2013, Rol CS. 479-2013; en dirección semejante la sentencia de 26 de agosto de 2010, Rol CS. 3504-2009).”.* (Sentencia C.S., de 1 de agosto de 2016, en Rol N°7853-2015, considerando Decimocuarto).



Del tenor y mérito de la prueba documental rendida en autos no aparece que -en las oportunidades referidas, en el año 2016- se haya realizado una rendición como la requerida y, ello es suficiente para desestimar que se encuentre acreditado que se realizó la rendición de cuentas necesaria para que lo obrado por la mandataria en nombre propio se radique en el mandante.

**13º)** Que, si lo dicho no fuera suficiente, se ha de tener también en consideración que consta en autos, de fojas 126 a 143 vta del cuaderno de primera instancia, que el propio reclamante Ñublense S.A.D.P. acompañó la copia de la reducción a escritura pública de 19 de marzo de 2018, Repertorio 486-18, otorgada en la Notaria Juan Facuse Heresi, 1ª Notaría de Macul, de la ciudad de Santiago, del *“Acta Sesión Extraordinaria de Consejo de Presidentes de Clubes de la Asociación Nacional de Fútbol Profesional celebrada el día 9 de enero de 2018”*, en la que los comparecientes, los miembros de la ANFP, entre quienes se menciona al representante del reclamante Ñublense S.A.D.P., participan presenciando la *“rendición de cuentas por mandato a nombre propio, por flujos provenientes del CDF”*. Expresamente, en la cláusula SEGUNDA de dicha escritura, se indica: *“Por el presente acto, la ANFP viene a rendir cuenta de las gestiones realizadas en ejercicio del mandato otorgado por los clubes por el cual actúa a nombre propio respecto de las utilidades retiradas del CDF, los créditos por el impuesto de primera categoría pagados por el CDF por dichas rentas y del dinero percibido como precio de la cesión de derechos de transmisión televisivos respecto a los años dos mil trece, dos mil catorce, dos mil quince y dos mil dieciséis en el siguiente sentido:...”*. A continuación se contiene el respectivo detalle, respecto de cada año, acerca de cada rubro y en relación a cada uno de los clubes integrantes, entre los cuales se encuentra el reclamante Ñublense S.A.D.P..

Por consiguiente, con el mérito de la antedicha prueba documental, acompañada a los autos por el propio reclamante, se ha de tener por acreditado que sólo con fecha nueve de enero de dos mil dieciocho, la mandataria ANFP efectuó la respectiva rendición de cuenta del mandato a nombre propio que desempeñó -entre otros- respecto del reclamante Ñublense S.A.D.P. en lo concerniente a sus negocios e intereses en la Sociedad Servicios de Televisión Canal del Fútbol Limitada (CDF), respecto de las utilidades retiradas del CDF, los créditos por el impuesto de primera categoría pagado por el CDF por dichas rentas y el dinero percibido como precio de la cesión de derechos de transmisión televisivos, todo por los años 2013, 2014, 2015 y 2016.





**14°)** Que, como corolario de lo expuesto, ha de concluirse que si la respectiva rendición de la cuenta tuvo lugar el 9 de enero de 2018, antes de ella, es decir, antes de esa fecha, no se han podido producir los efectos jurídicos que su realización supone, en cuanto al mandato desempeñado por la ANFP a nombre propio; y, por tanto, no puede prosperar la solicitud de rectificación de declaración anual de renta para el año tributario 2017 efectuada por el contribuyente Ñublense S.A.D.P., quien en base a ella también solicitó la devolución de \$158.068.538 por concepto de PPUA (Pago Provisional por Utilidades Absorbidas) por el mismo año tributario 2017, pues como se sabe, tal periodo corresponde al año comercial 2016, el cual -huelga decirlo- es anterior a la fecha en que se efectuó la rendición de cuentas de marras.

**15°)** Que, acorde a los hechos establecidos, particularmente en cuanto a la fecha en que se realizó la respectiva rendición de cuenta, corresponde aplicar lo dispuesto en el artículo 28 del Código Tributario ya precedentemente transcrito.

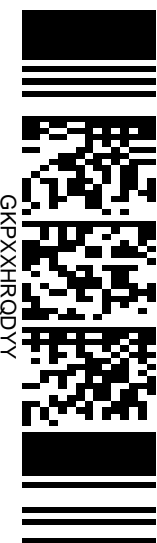
Asimismo, dado que lo obrado por la mandataria en nombre propio antes de la respectiva rendición de cuentas no produce efectos respecto del mandante, no se satisfacen en la especie los requisitos que establece el artículo 31 N°3 inciso tercero, de la Ley de Impuesto a la Renta, para permitir que el contribuyente utilice la pérdida tributaria a los fines de recuperar el impuesto de primera categoría pagado sobre las utilidades del período (año tributario 2017), que resulten absorbidas por dicha pérdida.

**16°)** Que, así las cosas, lleva la razón en todas sus partes el apelante Servicio de Impuestos Internos, por lo que la sentencia en estudio ha de ser enmendada conforme a derecho.

Por estas consideraciones y disposiciones legales citadas, se declara:

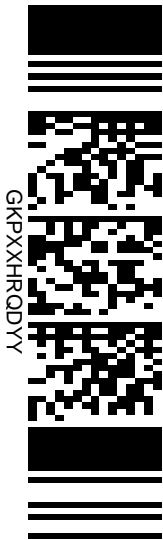
**Que SE REVOCA, sin costas** del recurso, la sentencia apelada de veintinueve de noviembre de dos mil veintidós, dictada en la causa RUC 20-9-0000600-5, RIT GR-10-00072-2020 del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Ñuble y la Región del Biobío y en su lugar se declara que se desestima la reclamación interpuesta en contra de la Resolución Exenta N° 97 de fecha 20 de marzo de 2020, emitida por la XX Dirección Regional de Chillán del Servicio de Impuestos Internos, rechazándose con ello la solicitud rectificatoria de declaración de Impuestos Anuales a la Renta propuesta para el Año Tributario 2017 y la devolución de dinero pedida por concepto de PPUA.

Regístrese y devuélvanse los antecedentes.



Redactada por el Ministro Juan Ángel Muñoz López.

**Rol N° 5-2023 - Tributario**



Pronunciado por la Sexta Sala de la Corte de Apelaciones de Concepción integrada por los Ministros (as) Camilo Alejandro Alvarez O., Juan Angel Muñoz L. y Abogado Integrante José Andrés Valenzuela F. Concepcion, veintidós de septiembre de dos mil veintitrés.

En Concepcion, a veintidós de septiembre de dos mil veintitrés, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

