

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART. 2º, N° 2, ART. 8, LETRA G),
ART. 13, N°4 (ORD. N° 2754, DE 05-11-2019)**

Afectación con IVA de la puesta a disposición de canchas de patinaje sobre hielo y de dependencias para practicar el salto en trampolín.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional, modificar interpretación administrativa contenida en Oficio Ord. N° 222, de fecha 4 de agosto de 2011, de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, y, por consiguiente, confirmar el criterio que expone en su presentación.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que desde el año 2008, su representada, la empresa XXXXX, presta diversos servicios relacionados con la actividad deportiva, consistentes exclusivamente en facilitar a sus clientes la práctica de una actividad deportiva, poniendo a disposición de ellos el uso de canchas de patinaje sobre hielo y de dependencias para practicar el salto en trampolín, con el solo objeto de que puedan realizar tales deportes, así como la prestación de servicios de enseñanza relacionada a ambos deportes.

En atención a diversas interpretaciones administrativas de la ley tributaria sostenidas por este Servicio y con el objeto de dar cabal cumplimiento a dicha normativa, su representada inició actividades como contribuyente, declarando una serie de giros de actividad económica que cubrirían los servicios prestados por ella. Conforme a tales clasificaciones administrativas, dichas actividades tendrían el carácter de hechos gravados con el Impuesto al Valor Agregado (“IVA”), en la medida que tal servicio no tuviera carácter meramente deportivo, sino que implicase una actividad de esparcimiento y diversión.

A solicitud de su representada, la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente se pronunció sobre el tratamiento tributario de los servicios prestados por ella, mediante Oficio Ordinario N° 222 de 4 de agosto de 2011. En dicha oportunidad, el Director Regional respectivo estimó –conforme a la normativa legal vigente a dicha fecha- que los servicios prestados por su representada no tenían una naturaleza estrictamente deportiva, sino que poseían el carácter de actividades de diversión y esparcimiento y, por lo mismo, se encontraban descritos bajo el número 4, del artículo 20º de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, asimismo, se encontraban comprendidos bajo el concepto de servicio gravado con IVA, conforme a la definición genérica contenida en el artículo 2º, N° 4 y artículo 8º de la Ley sobre impuesto a las Ventas y Servicios.

Ante tal respuesta, su representada solicitó una reconsideración de dicha opinión, en atención a que las actividades desarrolladas por ésta no tendrían el carácter de esparcimiento y diversión descrito por la Dirección Regional antedicha, sino que constituirían primera y principalmente una actividad deportiva, sin perjuicio de la diversión y esparcimiento que pudiera significar dicha práctica para los deportistas, cuestión que representaba una circunstancia secundaria e irrelevante a la hora de calificar tales actividades para efectos de su gravamen o exención con IVA. Sin embargo, dicha solicitud fue desestimada por tal Dirección.

Con posterioridad a tal pronunciamiento administrativo, en el año 2013 y mediante Ley N° 20.686 se creó el Ministerio del Deporte. Conforme al artículo 2º, N° 12 de dicho cuerpo legal, a dicho Ministerio corresponde la función de “reconocer fundadamente para los programas de su sector y para todos los demás efectos legales, una actividad física como especialidad o modalidad deportiva.”

Expresa que, para el adecuado ejercicio de la función antes señalada, el Ministerio del Deporte procedió a la dictación del Decreto Supremo N° 5 de 2015, mediante el cual aprobó un reglamento sobre reconocimiento fundado de una actividad física como modalidad o especialidad deportiva. De conformidad a lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento citado, se conformó un organismo asesor y técnico del Ministerio del Deporte denominado “Panel de Reconocimiento”,

que actúa como responsable de auxiliar a la autoridad en la función de reconocimiento de actividades físicas como deportes, establecida en el artículo 2°, N° 12 de la Ley N° 20.686.

En atención a que el Ministerio del Deporte no había reconocido por propia iniciativa al patinaje sobre hielo como una modalidad deportiva, su representante solicitó a dicho organismo su calificación como tal mediante presentación de fecha 01 de junio de 2018, la cual fue analizada favorablemente por el Panel de Reconocimiento antes citado y, en definitiva, fue acogida por el Ministerio del Deporte, mediante Resolución Exenta N° 321 de fecha 22 de febrero de 2019, copia de la cual se acompaña a esta presentación. En dicha resolución se declara expresamente que se reconoce –de manera fundada- la actividad física “Patinaje sobre Hielo” como una modalidad deportiva y como especialidades de ésta al Patinaje Artístico sobre hielo, al Patinaje de Velocidad sobre hielo y al Patinaje de Velocidad sobre pista corta. Agrega que, el reconocimiento efectuado por el Ministerio del Deporte tendría efectos que no se limitan a las materias propias de dicho organismo, sino también a todos los demás ámbitos legales incluido el ordenamiento tributario.

Lo mismo cabe expresa respecto de la modalidad deportiva denominada salto en trampolín, aunque es este caso fue el Ministerio del Deporte quien calificó por propia iniciativa a dicha actividad como deportiva. Así pues, tal reconocimiento tendría efectos en todos los ámbitos legales, incluido el tributario. Este reconocimiento consta en el Listado oficial de modalidades y especialidades deportivas, reconocidas en el país, válida para todos los efectos legales y reglamentarios, cuya elaboración y actualización corresponde al Ministerio del Deporte, el que publicará y difundirá por sus medios institucionales.

Teniendo en cuenta lo anterior, entiende que se debería modificar la interpretación administrativa contenida en el pronunciamiento del Director Regional Metropolitano Santiago Oriente, mediante Oficio Ordinario N° 222 de 4 de agosto de 2011, teniendo en cuenta que ésta fue emitida cuando no había sido creado el Ministerio del Deporte ni, por consiguiente, tampoco existía un organismo público que tuviera la función de calificar una actividad como modalidad o especialidad deportiva. A su entender, esto explica que dicho Oficio Ordinario concluyera que “la explotación comercial, arrendamiento de canchas de patinaje, y participación en clases que son llevadas a cargo por profesores, en último término se traducen en el desarrollo de actividades cuyo objeto es la diversión o esparcimiento de quienes contratan con la empresa consultante, independientemente de la circunstancia de contar o no con aposentadurías o graderías para espectadores o boleterías”. Lo anterior supone afirmar que el patinaje sobre hielo es una actividad que supone “recreo, pasatiempo y solaz” (diversión) y “recreo, desahogo, actividades con que se llena el tiempo que las ocupaciones dejan libre” (esparcimiento).

Por el contrario, en el año 2019, el Ministerio del Deporte ha concluido que el patinaje sobre hielo reúne todos y cada uno de los requisitos de la definición de “deporte”, contenida en la Ley N° 19.172, a saber: “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”.

Como la simple lectura de ambos párrafos permite advertir, la definición de “patinaje sobre hielo” adoptada por el pronunciamiento del Servicio del año 2011 es mucho más indeterminada y amplia que la reconocida por el Ministerio del Deporte en el año 2019. Así pues, comparando ambas definiciones, podría concluirse que la primera es un concepto general y coloquial, mientras la segunda es uno más específico y técnico, que naturalmente debe primar sobre la primera, en virtud del principio de especialidad establecido en el artículo 21 del Código Civil¹.

¹ Dicho artículo señala: “Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso”.

Por consiguiente, teniendo en cuenta la invariable doctrina del Servicio, en cuanto a que no es de su competencia el definir términos o conceptos cuya facultad es entregada por la ley a otro organismo y, por consiguiente, que tal función escapa de la esfera de sus atribuciones,² su entendimiento es que el Oficio ordinario N° 222 de 4 de agosto de 2011 debiera ser modificado, sustituyendo la definición de “patinaje sobre hielo” como actividad que tiende a la diversión y esparcimiento, por la definición emitida por el Ministerio del Deporte, que lo reconoce como una modalidad deportiva, mediante Resolución Exenta 321 de fecha 22 de febrero de 2019.

Bajo estos nuevos y específicos supuestos, su entendimiento es que el Servicio debiera concluir que las actividades desarrolladas por su representada suponen los siguientes servicios y su consiguiente tratamiento tributario para efectos del IVA:

- a) Servicios consistentes en facilitar a sus clientes el ejercicio de una actividad deportiva, mediante la puesta a su disposición de una pista de patinaje, con el único y exclusivo objeto que puedan practicar tal actividad, ya que este deporte debe ser practicado en pistas de hielo artificial, la que es puesta a disposición del cliente a cambio del pago de una suma de dinero. La prestación efectuada por su representada comprende el derecho de usar la pista de patinaje por un tiempo determinado, para efectos de practicar y desarrollar las habilidades de esta actividad deportiva, independientemente de que el deportista traiga consigo los patines necesarios para ello, pues –en caso contrario- su representada le entrega gratuitamente patines para el hielo. Hace hincapié en que los servicios en cuestión tienen por único y exclusivo fin la práctica deportiva, pues la pista de patinaje no cuenta con instalaciones como graderías, aposentadurías para espectadores o boleterías, ni ningún otro tipo de instalaciones que permitan la presentación de espectáculos públicos. Al respecto, y conforme a la opinión contenida en los Oficios N° 933, de 05.04.2005, N° 2019, de 30.08.2011 y N° 1560, de 10.06.2015, tales servicios tienen carácter netamente deportivo y no se encontrarían gravados con IVA, por no calificar como servicios comprendidos en los numerales 3 o 4, del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta. A mayor abundamiento, si los servicios prestados por su representada pudieran enmarcarse bajo la condición de arrendamiento de las pistas de patinaje y de las dependencias para practicar el salto en trampolín, igualmente habría que concluir que tales prestaciones se encuentran exentas de IVA, pues constituirían el arrendamiento de un inmueble que no se encuentra amoblado y que no dispone de instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad comercial o industrial, sino de una actividad puramente deportiva, tal y cual ha sido definida por el Ministerio del Deporte en un pronunciamiento que posee efectos amplios en materia legal, incluyendo el ámbito tributario.
- b) Servicios de enseñanza de patinaje sobre hielo, prestado por profesores e instructores de patinaje, los cuales instruyen a los alumnos en las condiciones y elementos de dicho deporte, para su mejor desarrollo, perfección y práctica. Al respecto, y conforme a la opinión contenida en el Oficio N° 3956 de 21.11.1984, dicha actividad también consistiría en un servicio exento de IVA. Con mayor razón, lo mismo cabe concluir para la enseñanza de saltos en trampolín.
- c) Venta de bebidas y alimentos menores a los usuarios de las pistas de hielo y/o de saltos, en uno de sus locales, actividad que naturalmente se encuentra afecta al IVA.

Por tanto, en atención a lo dispuesto en el artículo 6°, letra A, N° 1 del Código Tributario, y demás disposiciones legales pertinentes, solicita acoger su solicitud y modificar la interpretación administrativa contenida en el Oficio Ordinario N° 222 de 4 de agosto de 2011, en los términos indicados en esta presentación.

II.- ANALISIS:

El artículo 8°, del D.L. N° 825, de 1974, grava con el Impuesto al Valor Agregado a las ventas y a los servicios. A su vez, el artículo 2°, N° 2, del citado cuerpo legal define servicio como: “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima,

² Ejemplos de tal doctrina pueden encontrarse en diversos pronunciamientos. Sólo a manera de ejemplo podemos citar los Oficios N° 296 de 04.02.2016, N° 382 de 11.02.2016, N° 2.168 de 26.08.2015 (sobre calificación de requisitos para eximir de IVA), N° 1537 de 06.07.2017, N° 2339 de 23.08.2016 y Oficio N° 386 de 28.02.2014 (sobre calificación de requisitos laborales), por citar algunos ejemplos.

comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s 3 o 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Por su parte, dentro de las actividades comprendidas en el Art. 20°, N° 4, de la referida ley, se encuentran los ingresos obtenidos por empresas de diversión y esparcimiento.

Por otra parte, el referido Art. 8°, en su letra g), establece como hecho gravado especial el arrendamiento, subarrendamiento, usufructo o cualquier otra forma de cesión del uso o goce temporal de inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial y de todo tipo de establecimientos de comercio.

Según señala en su presentación la empresa XXXXX presta diversos servicios relacionados con actividades deportivas, consistente en facilitar a sus clientes la práctica de una actividad deportiva, poniendo a disposición de ellos el uso de canchas de patinaje sobre hielo y dependencias para practicar el salto en trampolín, como también, la prestación del servicio de enseñanza relacionada con ambos deportes.

Sobre el particular, en primer término, es necesario establecer si los servicios que presta el contribuyente se enmarcan estrictamente como actividades deportivas, y si las instalaciones a las cuales los usuarios pueden acceder tienen como finalidad exclusiva el facilitar la práctica de una determinada actividad física.

Así, si el servicio que presta el contribuyente consiste en el mero arriendo de sus instalaciones, con el único y exclusivo objeto que los usuarios puedan realizar la práctica de actividades deportivas, como el patinaje en hielo, y el salto en trampolín, a cambio del pago de una suma de dinero, no se encuentra gravada con IVA, por no provenir del ejercicio de una actividad comprendida en los numerales 3 o 4 del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta³, sólo en la medida que las instalaciones que se entregan en arriendo por la empresa tengan por objeto permitir la práctica de un deporte y no cuenten con graderías, aposentadurías, cafeterías, boleterías y otros, que conformen instalaciones que permitan el ejercicio de una actividad comercial⁴.

Sin perjuicio de lo señalado precedentemente, en el evento que las instalaciones sean usadas para fines distintos a los meramente deportivos, tales como celebraciones de cumpleaños u otros similares, al constituir dichas prestaciones actividades de diversión y esparcimiento, actividad que clasifica en el N° 4 del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben gravarse con IVA.

En lo que respecta a los servicios de enseñanza de patinaje sobre hielo y de salto en trampolín, que alude en su consulta, prestado por profesores e instructores para el desarrollo, perfección y práctica de dichos deportes, como lo ha señalado este Servicio⁵, tratándose de gimnasios y centros de habilitación física, se consideran como actividades docentes las clases impartidas en estos establecimientos, siempre que sean realizadas por instructores que entreguen conocimientos y técnicas especiales que permitan ejercitar en forma correcta y adecuada la actividad física o deportiva.

De acuerdo a lo anterior, y cumpliéndose el requisito precedentemente expuesto, los servicios de enseñanza de patinaje sobre hielo y de salto en trampolín, prestados por profesores e instructores de dichas disciplinas deportivas, se encuentran exentos de IVA según lo que dispone el N° 4, del artículo 13° de la Ley sobre Impuesto a la Ventas y Servicios.

III.- CONCLUSIÓN:

De acuerdo a lo señalado precedentemente, si los servicios que presta la empresa consisten en el mero arriendo de sus instalaciones estrictamente para la práctica deportiva del patinaje sobre hielo, a que se refiere la Resolución Exenta N° 321, de 2019, del Ministerio del Deporte, y a la práctica del salto en trampolín, dicha actividad no se encuentra gravada con IVA, por no clasificar en el N° 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, salvo que las referidas

³ Oficios N° 2019, de 30.08.2011 y N° 1560, de 10.06.2015.

⁴ Oficio Ordinario N° 933, de abril de 2005; N° 2019, de 30 de agosto de 2011.

⁵ Oficio Ordinario N° 1560, de 10 de junio de 2015; N° 3956, de 21 de noviembre de 1984.

instalaciones cuenten con graderías, aposentadurías, cafeterías, boleterías y otros, que permitan el ejercicio de una actividad comercial.

La enseñanza de las actividades deportivas a que se refiere su consulta, se encuentra exenta de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el número 4, del artículo 13°, del D. L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

La venta de bebidas y alimentos menores a los usuarios de las pistas de hielo y/o de saltos, constituye una actividad gravada con IVA.

Se hace presente que no se estima procedente modificar el criterio establecido por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente de este Servicio, mediante Oficio Ordinario N° 222, de 2011, por cuanto, si el contribuyente permite el uso independiente de sus instalaciones, por servicios no asociados a las actividades deportivas y de docencia señaladas en el punto anterior, dicha actividad debe ser gravada con IVA en atención a que en ese caso la referida prestación reviste el carácter de “actividad de diversión y esparcimiento”, clasificada en el N° 4, del artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2754, de 05-11-2019

Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos