



00049E  
cuochou into novinte y  
aico

Santiago, veintisiete de marzo de dos mil diecinueve.

#### VISTOS:

Con fecha 17 de mayo de 2017, en representación de ISAPRE CONSALUD S.A., los señores Marcelo Dulith Labbé y Mauricio Alliende Leiva, han requerido la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 21, 31, y 33 numeral primero, letra g), todos de la Ley de Impuesto a la Renta, para que surta efectos en la causa sobre reclamo tributario, caratulada "Isapre Consalud S.A. con SII", sustanciada ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001498-1, RIT GR-16-00105-2016.

#### Preceptiva legal cuya aplicación se impugna

La perceptiva legal impugnada dispone:

**Artículo 21.-** *Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:*

*i. Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;*

**Artículo 31°(inciso 1°):** *La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa, de los bienes de los cuales se aplique la presunción de derecho a que se refiere el literal iii) del inciso tercero del artículo 21 y la letra f), del número 1°, del artículo 33, como tampoco en la adquisición y arrendamiento de automóviles, station wagons y similares, cuando no sea éste el giro habitual, y en combustible, lubricantes, reparaciones, seguros y, en general, todos los gastos para su mantención y funcionamiento. Tampoco procederá la deducción de gastos incurridos en supermercados y comercios similares, cuando no correspondan a bienes necesarios para el desarrollo del giro habitual del contribuyente. No obstante, procederá la deducción de los gastos respecto de los vehículos señalados, cuando el Director los califique previamente de necesarios, a su juicio exclusivo. Tratándose de los gastos*





*incurridos en supermercados y comercios similares, podrá llevarse a cabo su deducción cuando no excedan de 5 unidades tributarias anuales durante el ejercicio respectivo, siempre que se cumpla con todos los requisitos que establece el presente artículo. Cuando tales gastos excedan del monto señalado, igualmente procederá su deducción cumpliéndose la totalidad de los requisitos que establece este artículo, siempre que previo a presentar la declaración anual de impuesto a la renta, se informe al Servicio, en la forma que establezca mediante resolución, el monto en que se ha incurrido en los referidos gastos, así como el nombre y número de rol único tributario de él o los proveedores.*

**Artículo 33°.-** *Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:*

*1°.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:*

*g) Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31° o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.*

*En caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término "contribuyente" empleado en las letras b) y c) precedentes, comprende a los socios de dichas sociedades.*

### **Gestión pendiente**

La gestión pendiente invocada es el juicio de reclamo tributario en contra de las liquidaciones 140, 141, 142, 143 y 144 de 30 de agosto de 2016 emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, en autos caratulados "Isapre Consalud S.A. con S.I.I.", sustanciados ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001498-1, RIT GR-16-00105-2016.

### **En cuanto a los fundamentos de hecho y derecho**

Con fecha 23 de septiembre de 2016, mediante Notificación N° 1159, la Subdirección de Fiscalización del SII solicita a la requirente documentación con el objeto de revisar el tratamiento tributario de las costas provenientes de sentencias judiciales emitidas por las Cortes de Apelaciones, en cuanto hubieren acogido acciones constitucionales de protección deducidas en contra del incremento del precio de los planes ofrecidos por Consalud e impuesto sanción en costas.

El requirente señala que con fecha 22 de agosto de 2016 el Director del SII dicta Oficio Ordinario 137 en el que se pronuncia sobre la consulta realizada por la Dirección de Grandes Contribuyentes que versa sobre el "tratamiento tributario" que debe darse a las costas a que son condenadas las Isapres en el contexto de



000496  
cuarenta y seis

recursos de protección en contra de alzas en el precio de los planes de salud. Concluye en dicho oficio la autoridad fiscal que los desembolsos incurridos por los contribuyentes por concepto de costas personales a las que han sido condenados en los recursos de protección, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR y por lo tanto están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas, al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar ingresos, sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario.

Posteriormente, con fecha 30 de agosto de 2016 el SII emite las liquidaciones números 140, 141, 142, 143 y 144, que fundándose en el Ordinario N° 137, rechazan los argumentos presentados por la requirente. El SII determinó que las diferencias de impuestos a pagar para los años 2013, 2014 y 2015 corresponden a un total de \$1.137.179.779. Sostiene la autoridad administrativa que tales erogaciones debían considerarse como gasto rechazado conforme al artículo 33 N°1 LIR, debiendo aplicarse el impuesto único del artículo 21 de la LIR.

Con fecha 16 de diciembre de 2016, se presenta por la requirente reclamo tributario por las liquidaciones números 140, 141, 142, 143 y 144, ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero. Señala el requirente que el reclamo tributario se funda, entre otros aspectos, en que el criterio del S.I.I. altera con efecto retroactivo la práctica que dicho organismo público había tenido de aceptar los gastos objeto de las liquidaciones como necesarios para producir la renta, vulnerándose el principio de confianza legítima y el artículo 26 del Código Tributario.

#### **Disposiciones constitucionales que se alegan infringidas**

El requirente señala que la aplicación de estos preceptos legales en la gestión pendiente contradice el texto constitucional, en particular, las disposiciones del artículo 19, N°2, por infracción a la igualdad ante la ley; del artículo 19 N° 3, por infracción al derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a defensa; del artículo 19 N° 21, por atentar contra la libertad para desarrollar actividades económicas y del artículo 19 N° 20, al infringir la igualdad y no discriminación arbitraria en materia tributaria. Adicionalmente, también se alega infracción al principio de confianza legítima, por infracción del numeral 26 del artículo 19 constitucional.

En primer lugar, apunta el requerimiento que las disposiciones impugnadas contravienen las garantías tributarias del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, en particular el principio de proporcionalidad, justicia e igualdad ante los tributos, este último en relación al 19 N° 2, en cuanto a que establecen una regulación específica para el caso de las Isapres, siendo los únicos contribuyentes





del Impuesto a la Renta a los que se les rechazaría la rebaja de gasto de las costas personales a las que ha sido condenada en diversos juicios.

Plantea, además, que la aplicación de estos preceptos legales impugnados en la gestión pendiente atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa. Ello ya que el tratamiento que se da a las costas personales representaría un obstáculo que impide el ejercicio a defenderse, generándose un pago adicional al que supone el ejercicio de su defensa.

El requirente señala que los referidos preceptos legales atentan contra el derecho a la libertad económica del numeral 21 del artículo 19. Ello en consideración a que el DFL N° 1, de 2005, del Ministerio de Salud, faculta a las Isapres revisar anualmente el precio del contrato de salud.

Indica que de conformidad a la Ley de Impuesto a la Renta, los contribuyentes tienen derecho a deducir de su renta bruta los gastos necesarios para producirla. Al tratarse las Isapres de empresas de giro exclusivo, cuyos ingresos provienen precisamente del precio que pagan los afiliados por los planes, su litigiosidad producida por el alza de éstos implica costos, que son propios de su actividad empresarial.

La interpretación que el SII hace de las normas aplicables limita la garantía de libertad de empresa, al gravar gastos que son necesarios para el cumplimiento de los fines de prestación de salud de las Isapres, las que con el objeto de conservar su solvencia y cubrir los costos asociados a su actividad, deben necesariamente solventar.

Se señala además que las normas impugnadas atentan contra el principio de confianza legítima, que encuentra su manifestación positiva en los artículos 5, 6, 7, 8 y 19, N° 26, todos de la Constitución. Indican que este principio emana del principio de buena fe y dice relación con la confianza que genera en los destinatarios las decisiones de la autoridad, producto de las actuaciones de los poderes públicos. Sin embargo, la interpretación expresada en el oficio 137 y las liquidaciones vulneran este principio, al apartarse de la práctica del SII de haber entendido que las costas eran gastos necesarios para producir la renta.

#### **Traslado sobre el fondo del conflicto constitucional**

Con fecha 5 de julio de 2017, el Servicio de Impuestos Internos evacuó traslado de fondo conferido, solicitando el rechazo del requerimiento de inaplicabilidad formulado, en todas sus partes. En su respuesta, el requerido señala dos grupos de argumentos.

En primer lugar, desde una perspectiva formal, refiere que el conflicto suscitado en autos es una cuestión de mera legalidad, por lo que no corresponde al Tribunal pronunciarse acerca de cuestiones de interpretación o resolver antinomias de los preceptos legales, ya que ello es privativo de los jueces del fondo. En este



000497

cuatrocientos noventa y  
siete

caso no existiría un conflicto de constitucionalidad, como es pretendido por los requirentes. Lo buscado por ellos, más bien, es impugnar un acto administrativo, esto es, el oficio ordinario 137, solicitándose por los requirentes que se declare la improcedencia del criterio adoptado por el SII respecto a la rebaja de partidas a título de gasto necesario para producir la renta.

En cuanto al fondo, el SII señala que no es efectivo que se vulnere la garantía del numeral 20, ni el ordinal 2° del artículo 19, en relación a la igualdad de los tributos, ya que no se trata de establecer una igualdad aritmética, sino que de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones. Precisa que el tratamiento tributario dispuesto por estos artículos de la LIR, no determinan en caso alguno la creación de un tributo o de uno manifiestamente desproporcionado, o aun de una carga tributaria improcedente, sino que estas normas establecen el procedimiento al que deben sujetarse todos los contribuyentes para determinar uno de los elementos del Impuesto a la Renta.

En cuanto a la afectación a la tutela judicial y del derecho de defensa, el SII señala que los preceptos legales impugnados no atentan contra esta garantía, ya que la judicialización en materia de alza de los planes de salud se origina en ajustes arbitrarios de precios, siendo el recurso de protección la herramienta con la que cuentan los afiliados frente a dichas alzas. Ante la falta de justificación de estas alzas, las Cortes han acogido sostenidamente los recursos presentados. Por ello no se puede sostener que la actividad de comparecer y defenderse de estos recursos es obligatoria, imprescindible e inevitable, derivando en el cumplimiento del requisito de que el gasto sea necesario para producir renta, cuando tiene como origen el alza en los planes de salud, por lo que termina siendo ajena a la regla general en materia de renta.



En cuanto a la afectación al derecho a desarrollar cualquier actividad económica, la requerida señala que estos preceptos no vulneran esta garantía constitucional en razón a que lo pretendido por la Isapre es ampararse en un ejercicio ilegítimo de sus facultades, pues tal como lo han declarado las Cortes de Justicia, el alza de precios de los planes de salud es rechazada por los recursos de protección y además, condenando en costas a la requirente de estos autos. En tal sentido no puede pretenderse que la Constitución proteja dicho actuar ilegal. La condena en costas es consecuencia del ejercicio ilegítimo de una facultad por parte de la Isapre y como tal, no constituye un gasto necesario para producir renta. En razón de ello, el tratamiento tributario respecto del pago de costas personales como gastos rechazados afectos al impuesto del artículo 21 de la LIR, por más que constituya un desembolso por parte de la requirente, no interfiere de modo de impedir la actividad económica de la empresa.

En cuanto a la supuesta vulneración al principio de legalidad tributaria, el SII señala que el argumento de la requirente apunta principalmente al carácter de necesario que debe tener el gasto y lo difuso de dicho término al no encontrarse definido por la ley. Este argumento no puede servir para la presentación de un



requerimiento de inaplicabilidad fundada en la infracción a la reserva legal tributaria, cuando todos los elementos del tributo se encuentran claramente definidos por el legislador en el artículo 21. Por la naturaleza del gasto, resulta imposible preestablecer todas aquellas partidas que podrán o no rebajarse, atendiendo todas las actividades que puedan llegar a realizar los contribuyentes, haciendo imposible establecer conceptos absolutos a priori. Por ello la legislación ha establecido ciertos requisitos generales que deberá cumplir el gasto para que pueda entenderse adecuado para rebajarse de la renta líquida imponible. Dichos requisitos son claramente establecidos en la ley y ampliamente conocidos por los contribuyentes del impuesto.

Ahora bien, en cuanto al argumento de la supuesta afectación a la confianza legítima, afirma el SII que esta confianza no se ha visto quebrantada, por cuanto el Servicio ya ha señalado en el pasado que los desembolsos incurridos con ocasión de conductas negligentes, no podrán ser aceptados como gasto, que es precisamente el carácter que tiene el pago de las costas, y que en opinión de los Tribunales de Justicia, constituye una sanción al actuar negligente, arbitrario e ilegal de las Instituciones de Salud Previsional.

#### **Vista de la causa y acuerdo**

Con fecha 5 de diciembre de 2017 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos de los abogados anunciados, en representación de las partes. Posteriormente, en Sesión de Pleno de 15 de diciembre de 2017 se adoptó el acuerdo de rigor (certificados de fojas 493 y 494).

#### **CONSIDERANDO:**

##### **I) CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD**

**PRIMERO:** Que la requirente Isapre CONSALUD S.A. impugna la constitucionalidad de los artículos 31; 33 N° 1, letra g) y y 21, todos del decreto ley N° 824, de 1974, sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), preceptos cuya aplicación al caso concreto -que se ventila ante la justicia ordinaria – produciría en el caso concreto un efecto inconstitucional, con vulneración de las garantías constitucionales contenidas en los artículos 6°, 7°, 8° y 19, N°s 2°, 3°, 20, 21 y 26 de la Constitución Política de la República.

El requerimiento incide en la reclamación tributaria deducida por Isapre CONSALUD S.A. ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero, caratulada "Isapre Consalud S.A con SII.", con motivo de la aplicación del impuesto único del artículo 21 de la LIR respecto de costas personales imputadas por el contribuyente a título de gastos necesarios para producir la renta, que en definitiva fueron



000498

cuarenta y nueve y  
ocho

rechazados como tales por el ente fiscalizador, en liquidaciones de 30 de agosto de 2016.

Razonando sobre el particular, se sostiene que *"la acción de inaplicabilidad se extiende a aquellas interpretaciones de las leyes que resulten contrarias a la Constitución"*, como ocurriría en la especie, en la medida que el tribunal *"ante el cual se sigue la gestión pendiente puede hacer aplicación de los artículos mencionados de la LIR en el sentido propuesto por el SII, generándose así una contrariedad entre las normas legales y la Constitución"* (fs. 16).

**SEGUNDO:** Que en lo sustancial, la actora constitucional rebate el contenido del **Oficio ordinario N° 137** (22.08.2016), de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, que evacua una consulta emanada de la Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Directos del aludido Servicio (en adelante SII), en torno a la situación tributaria de las expensas por concepto de gastos personales, respecto del contribuyente que es condenado a su pago. Explica el oficio en su introducción que, en el marco de un plan de fiscalización sobre gastos rechazados del artículo 21, inciso 1° de la LIR, se notificó a las Instituciones de Salud Previsional, para verificar el tratamiento tributario aplicable a las costas personales a las cuales fueron condenadas en la tramitación de recursos de protección iniciados por los afiliados a esas instituciones.

Concluye el referido ordinario señalando que *"[L]os desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados – Isapres – por concepto de gastos personales a los que han sido condenados en los recursos de protección en cuestión, no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR y, por lo tanto, están sujetos a lo dispuesto en el artículo 21 del mismo texto legal, aun cuando sean de carácter obligatorio al estar establecidos mediante sentencia judicial, pues no se trata de gastos necesarios para producir sus rentas al no estar relacionados con su giro ni estar destinados a generar sus ingresos, sino que su objeto es resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en el procedimiento jurisdiccional, iniciado por el incumplimiento de las normas que regulan la adecuación de los planes de salud y que los tribunales han calificado de arbitrario"*;

**TERCERO:** Que, desde luego, previo a la argumentación constitucional, es necesario determinar si la interpretación vertida por una institución fiscalizadora, como lo es el SII, facultada expresamente para *"interpretar administrativamente las disposiciones tributarias"* tanto en el Código Tributario como en su ley orgánica, contenida en el DFL N° 7 (Hacienda), de 15.10.1980 (artículos 6°A.1° y 7°b), respectivamente), puede infringir expresas garantías constitucionales, por la sola circunstancia de colisionar con otra diversa sustentada por un contribuyente. En ese sentido, es claro que la determinación acerca de si los gastos sufragados por la reclamante y actora constitucional reúnen o no las condiciones exigidas por el





artículo 31 de la LIR para ser considerados gastos necesarios para producir la renta, es una cuestión de pura legalidad, que no puede ser evaluada en su mérito por esta Magistratura constitucional.

Ese mismo razonamiento es extensible a las disquisiciones que formula el oficio mencionado en la reflexión precedente acerca de que las Isapres no tendrían "motivo plausible" para litigar y que las costas sancionarían la "mala fe procesal" de esas entidades, condenadas a su pago, en circunstancias que aquéllas no suponen "reproche alguno al comportamiento del perdidoso", toda vez que el Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema que regula su imposición, no exige para imponerlas la concurrencia de ninguna de esas circunstancias.

Ambas formulaciones, constitutivas de cuestiones de mera legalidad, escapan de la jurisdicción de esta Magistratura, a la que no corresponde determinar si un acto administrativo, como lo es el mentado ordinario emanado de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, se ajusta o no a la Constitución, por estar limitada su competencia a la correspondencia entre la Constitución y los preceptos legales. Sobre este punto, la jurisprudencia de esta entidad de control de constitucionalidad es sobreabundante (por vía de ejemplo, cabe citar las sentencias Roles 479, c. 22º; 480, c. 32º y, en una perspectiva más general, Roles 3432, c. 2º y 3309, c. 10º, entre muchas otras).

Consecuentemente, el análisis subsiguiente excluirá estas cuestiones, centrándose en las que tienen específica injerencia constitucional, en el mismo orden propuesto;

## II) IGUALDAD ANTE LA LEY

**CUARTO:** Que la infracción al artículo 19.2º del Texto Fundamental se cometería por dos razones: a) Al impedirse a Consalud rebajar de su base imponible gastos que al resto de los contribuyentes sí se les permite deducir, *"sin que al efecto exista ningún fundamento razonable que explique el trato diferenciado"* (fs. 18), y b) Al *"distinguir el SII en su interpretación de la LIR el tratamiento tributario de los gastos de defensa legal de las Isapres (los que serían gastos aceptados), de las costas personales a que son condenados (gastos rechazados) en los mismos recursos, sin que exista ninguna justificación, más allá de sostener – equivocadamente – que la condena en costas derivaría de una supuesta falta de motivo plausible para litigar ..."*;

**QUINTO:** Que la igualdad ante la ley no es, desde luego, un derecho absoluto: se encuentra sujeta a la posibilidad de diferenciaciones razonables entre quienes no se encuentran en una misma condición. Lo que se prohíbe constitucionalmente, por tanto, es la diferenciación arbitraria. Inspirada en el concepto aristotélico de la *isonomía*, expresado en la *Ética a Nicómaco* – los iguales deben ser tratados como iguales y los desiguales, como desiguales – nuestra jurisprudencia constitucional ha establecido algunos criterios orientadores respecto de los requisitos mínimos necesarios para justificar la posibilidad de legitimar por el





000499

cuarenta y nueve,  
nueve

legislador la introducción de diferencias que no rebasen el límite de la arbitrariedad: éstas deben ser en primer lugar, **razonables y objetivas**, orientadas a un **fin lícito**, amén de **adecuadas y necesarias** (STC Roles 53, c. 72; 219, c. 17º; 811, c. 18º; 807, c. 22º; 1133, c. 17º y 1234, c. 13º, entre muchas otras).

En el caso de la especie, desde luego no argumenta acerca de la existencia de una diferenciación entre los que se encuentran en la misma situación, lo que implicaría distinguir entre algunas Isapres respecto de otras. No concurre por ende el primer elemento indicativo de una discriminación caprichosa o irracional.

En lo que atañe a la improcedencia de deducir de la renta bruta de la Isapre requirente las costas personales por concepto de honorarios de abogado de su contraparte devengados en los recursos de protección perdidos por aquélla, el SII al arribar a esta conclusión no ha hecho más que ejercer su potestad interpretativa, a partir de la habilitación legal referida en reflexiones anteriores. El ejercicio hermenéutico efectuado en el oficio de dicho Servicio cuyas premisas y conclusiones la entidad previsional no comparte, es en consecuencia perfectamente legal, al emanar de un órgano administrativo habilitado al efecto, y no parece fundado en consideraciones de carácter subjetivo o caprichoso, lo que le confiere connotación de **objetivo y razonable**.

Por último, la intervención del Servicio ha sido **necesaria**, desde que las potestades de los órganos de la Administración del Estado son de ejercicio obligatorio y dirigida a un **fin lícito**, como lo es la uniformación de la jurisprudencia administrativa y la consolidación de criterios claros y de general aplicación para las instituciones de salud previsional en lo relativo a la prohibición de deducir, como gasto necesario para producir la renta, las costas personales ordenadas pagar por éstas en sentencias recaídas en recursos de protección en que han sido partes.

En este punto, la objeción constitucional imputada carece de fundamento;

**SEXTO:** Que evidentemente, los gastos asociados a la contratación de abogados para ejercer de forma más idónea el derecho de defensa letrada que les asiste, por parte de las Isapres, y la eventual consideración de sus honorarios como gastos deducibles como necesarios para producir la renta, no tiene nada que ver con la suerte de las costas personales que esas entidades deban solventar y su pretensión de analogar, so pena de inconstitucionalidad, el mismo tratamiento respecto de estas últimas;

### III) IGUAL PROTECCIÓN DE LA LEY EN EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS

**SÉPTIMO:** Que esta salvaguardia constitucional, recogida en el artículo 19.3º de la Carta Fundamental, se vería violentada – se señala – en una doble perspectiva: a) en cuanto se impone a la recurrente una "carga discriminatoria" con





motivo del rechazo de los gastos derivados de las costas que se le aplicaron en sede de protección, la que no grava a ningún otro contribuyente que no sean las Isapres, y b) toda vez que por el solo hecho de haber informado Consalud los recursos de protección interpuestos por una minoría de sus afiliados, no puede ser calificado como una actuación de mala fe o ilegal, sin vulnerar el derecho a la defensa para plantear su posición en esos requerimientos;

**OCTAVO:** Que en orden a la **tutela judicial efectiva**, específicamente resguardada en el inciso 3° del mencionado artículo 19 constitucional, resulta evidente que las instituciones de salud previsual no están impedidas de informar los recursos de protección que se sigan en su contra, una vez acogidos éstos a tramitación, como lo estatuye, respecto de cualquier recurrido, el numeral 3° del Auto Acordado sobre Tramitación del Recurso de Protección de las Garantías Constitucionales, en su texto refundido vigente, que data del 28 de agosto de 2015. Tampoco la legislación que las rige contiene ninguna limitación al respecto, la que, de existir, por cierto atentaría contra el derecho constitucional que se dice conculcado.

Lo que subyace de la construcción de la requirente es una premisa que no se concilia con la conclusión que ella misma sostiene. Tal premisa sería que las acciones constitucionales dirigidas contra Isapres, en las hipótesis de que se trata, serán necesariamente acogidas y siempre originarán condenas en costas en su contra, cualesquiera sean los términos en que estuvieren concebidos sus informes o promovidas sus defensas. Ese escenario de ficción implicaría denegación de justicia y el enfoque se basaría en lo que ha venido sucediendo de manera más o menos sistemática en los últimos años, como es que los tribunales superiores de justicia han estado acogiendo las acciones constitucionales de protección presentadas por afiliados al sistema privado de salud previsual, con ocasión del aumento dispuesto unilateralmente por las Isapres en el precio base de los planes de salud.

Las respectivas sentencias han resuelto, en lo fundamental, que la facultad revisora que ostentan las entidades de salud previsual debe entenderse condicionada a un cambio efectivo y verificable del valor de las prestaciones de salud, en razón de una alteración sustancial de sus costos. Como lo ha explicitado la Corte Suprema, el alza en los planes debe explicarse por un *"cambio efectivo y plenamente comprobable del valor económico de las prestaciones médicas, en razón de una alteración sustancial de sus costos y no por un simple aumento debido a fenómenos inflacionarios o a la injustificable posición de que la variación pueda estar condicionada por la frecuencia en el uso del sistema ..."*(SCS Roles 6400-2008, de 21.10.2008, c. 5°; 824-2010 (25.01.20), cc. 3° y 4° y 6915-2009 (16.09.2010, c. 6°).

La obstinada insistencia de dichas instituciones privadas en ejercer su potestad legal de revisión, reconocida en el artículo 197 del DFL N° 1 (Salud), de 24.04.2006, sin sujeción a esta razonable restricción fijada jurisprudencialmente por los tribunales superiores del fuero ordinario, ha provocado el acogimiento de los



000500  
quinientos

correspondientes recursos de protección y la consiguiente condenación en costas de las recurridas. De donde se infiere que la fatalista predicción en el sentido que la evacuación del informe preceptivo en los recursos de protección implicaría per se un rechazo de las alegaciones y defensas de las Isapres, representa una inaceptable pretensión de principios y una velada descalificación de una posición jurisprudencial significativamente consolidada. Para revertirla, bastaría con que las instituciones concernidas en general y Consalud, en particular, ajustaran su conducta a la interpretación que la Corte Suprema ha realizado en orden a los requisitos necesarios, para que el aumento en los precios bases de los planes de salud sea legítimo, con lo cual los arbitrios constitucionales intentados dejarían de prosperar por esta causal.

Consiguientemente, este fundamento de inaplicabilidad no reviste la consistencia necesaria para ser acogido;

**NOVENO:** Que en lo tocante al **derecho a la defensa**, específicamente desarrollado en el inciso 2° del ordinal 3° del artículo 19 constitucional, aduce el requerimiento que su representada ha debido comparecer e informar en los recursos de protección, bajo apercibimiento de ser multada, conductas que estarían afectas a *"un impuesto del 35%", que configuraría una carga "discriminatoria y limitativa de su derecho a defensa"* (fs. 26).

Esta exposición, sin embargo, no se condice con el contenido de la garantía constitucional que se invoca. No se advierte cómo la actora ha podido ser limitada en su derecho a defenderse mediante la debida intervención de un letrado, sobre todo considerando que la transgresión constitucional requiere, para su configuración, que la afectación al derecho a defensa jurídica inhiba la participación o intervención de letrado en la representación y asesoramiento de quien ha sido imputado de incurrir en actos ilegales o arbitrarios que inciden en el legítimo ejercicio de derechos constitucionalmente protegidos. Pero dicha actora no dice que ese sea el derecho quebrantado, sino más bien que la condenación en costas de que fue objeto ha derivado de una interpretación del SII para excluir dichas costas del concepto de "gastos necesarios" para producir la renta.

Parece manifiesto que una tal interpretación, ejercida en virtud de una habilitación legal de que dispone el correspondiente Servicio, no tiene conexión alguna con el derecho a la defensa jurídica, en los términos en que ésta ha sido concebida por el constituyente. Luego, tampoco esta contravención constitucional aparece como acreditada;

#### IV) IGUALDAD ANTE LAS CARGAS PÚBLICAS

**DÉCIMO:** Que la aplicación que el SII hace de los artículos 21, 31 y 33 N° 1 letra g) de la LIR vulneraría – a juicio de la requirente – vulnera tres de los elementos





componentes del principio de igualdad ante las cargas públicas, contenido en el artículo 19.20 de la Carta Fundamental. Estos serían: a) El principio de legalidad tributaria, “en cuanto se restringe por vía de una interpretación – y de forma arbitraria – que solo dichas empresas no puedan deducir como gastos las costas a que son condenadas en sede de protección” (fs. 28); b) El principio de igualdad, “pues se impone el pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR por el desembolso de gastos personales únicamente a las Isapres y no a los demás contribuyentes” (misma foja citada), y c) el principio de proporcionalidad o justicia tributaria, pues “no existe razonabilidad en imponer la carga que implica el rechazo del gasto para las Isapres, más aun cuando en los hechos corresponde a un estatuto específico y diferenciado del de los demás contribuyentes” (misma foja referida);

**UNDÉCIMO:** Que el artículo 19.20 estatuye, en su inciso primero, que la Constitución asegura a todas las personas “[L]a igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”.

El principio de legalidad de los tributos significa, como apuntan la doctrina y la jurisprudencia, que la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, es la ley. Dichos elementos esenciales son: el hecho gravado, la base imponible y la forma de determinarla, el sujeto obligado, la tasa o cuantía del tributo a aplicar y las situaciones de infracción y exenciones (STC Roles 822 (13.11.2007), cc. 5° y 718 (26.11.2007), cc. 18°, 19° y 22°, este último con interesantes citas doctrinarias).

En esa perspectiva, queda vedado a la autoridad administrativa, cuando interpreta la ley en uso de las facultades que le confiere el artículo 6° del Código Tributario, **“establecer tributos o establecer extensión de los mismos, a diferencia de lo que ocurre con la interpretación, ‘que es por esencia declarativa de ese algo que es el sentido de la ley’”** (Jorge Streeter: “La Interpretación de la Ley Tributaria”, en: Revista del Derecho Económico N° 21-22, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, año 1968)” (Sentencia Corte Suprema en Rol N° 6263-2012 (21.08.2013), c. 9°).

Al interpretar el sentido de los preceptos tributarios impugnados mediante la presente acción constitucional, el intérprete administrativo ha ejercido una competencia legal expresa, sin traspasar los límites que le fija el ordenamiento constitucional, desde que no ha configurado un nuevo tributo o determinado una excepción, de reserva del legislador. La determinación del sentido y alcance de las normas concernidas no pretende configurar requisitos especiales o distintos dentro de la preceptiva tributaria para concluir que las costas personales a las que son condenadas las Isapres por haber sido vencidas en sede de protección, son gastos necesarios para producir la renta.



000501  
quinientos uno

El principio de legalidad de los tributos, entonces, no se ha visto sobrepasado;

**DUODÉCIMO:** Que la vulneración al principio de igualdad tributaria se hace consistir, según se ha señalado, en que se estaría imponiendo solo a las Isapres y no a los demás contribuyentes el pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR, al rechazarse la calificación de las costas como gasto necesario deducible de la base imponible. Se les aplicaría por tanto un trato discriminatorio, sustentado exclusivamente en el tipo o clase de actividad económica desarrollada por la Isapre, ya que no existiría otra razón lógica para distinguir la situación en que se encuentra dicha empresa, condenada en costas, en relación con otros contribuyentes condenados en sede de protección al pago de costas, que sí podrían deducir a título de gasto necesario;

**DECIMOTERCERO:** Que viene a cuento sobre el particular recordar lo que esta Magistratura ha fallado en torno al principio de igualdad en materia tributaria. Se ha sostenido que *"Si bien la ley Fundamental permite que el legislador goce de amplia libertad para establecer y fijar tributos, atendido el derecho a la igualdad ante la ley y a la igual repartición de los tributos, reconocidos en los numerales 2° y 20° del artículo 19 de la Constitución, ello debe efectuarse de conformidad a las exigencias y garantías que las mismas disposiciones imponen a la potestad tributaria, por lo que el legislador tributario debe tomar en consideración la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal y disponer un determinado trato impositivo bajo parámetros de razonabilidad que suponen que éste se encuentre al alero de una fundamentación razonable y objetiva y que su finalidad implique que la intervención de un derecho fundamental sea adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma"* (STC Rol 1399, de 4.11.2010, c. 27°);

**DECIMOCUARTO:** Que, en consecuencia, no es argumento convincente que la violación del principio de igualdad se produzca porque, en este caso, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Oficio 137 tantas veces citado, grave a una sociedad con el pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR por el desembolso de costas personales, solo en atención a su naturaleza. Ello porque el legislador tributario grava por igual a todas las instituciones de salud previsional que se encuentren en la misma condición, sin discriminar o hacer diferencias respecto de ellas, por lo que toda sociedad que se encuentre en la misma posición jurídica estará obligada, en principio, y siempre que concurren similares fundamentos de hecho, al pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR por el desembolso de costas personales. Aproximación que se refuerza teniendo en cuenta, además, y como ya se ha señalado, que el objeto del requerimiento deducido es la inaplicabilidad de la interpretación realizada por la autoridad tributaria respecto de los preceptos que se señalan como impugnados. Circunstancia que presenta el carácter de cuestión de mera legalidad, por lo que se





sustraer de las competencias que la Constitución Política de la República ha otorgado a esta Magistratura;

**DECIMOQUINTO:** Que siempre a propósito del principio de igualdad tributaria, es pertinente enfatizar que la regla sobre tributación que afecta a los gastos rechazados, en el artículo 21 de la LIR, afecta no solo a las Isapres, sino que en general a todos los contribuyentes mencionados en su inciso primero, entre los cuales "las sociedades anónimas" en general.

Pues bien, en este punto el desarrollo argumentativo del actor es manifiestamente deficitario. No solo no conecta la diferenciación arbitraria que invoca a un *tertium genus*, comparando la situación de las Isapres con la de otras sociedades anónimas como un género común, sino que tampoco se hace cargo de la circunstancia de ser estas entidades sociedades de giro único: el "*financiamiento de las prestaciones y beneficios de salud, así como las actividades afines o complementarias a ese fin...*" (artículo 173 del DFL 1 (Salud), de 2006). Este objeto social único delimita una diferencia específica con el resto de las sociedades anónimas no sujetas a tal restricción y justifica conceptualmente la plena competencia del legislador para someter a una regla especial el tratamiento de los gastos derivados del pago de las costas judiciales, con respecto a sociedades diversas, aunque dentro del mismo género. Es precisamente esa diversidad la que sirve de legítimo fundamento a la diferenciación entre desiguales que la interpretación postulada por el SII – ya que no por las normas impugnadas – ha podido hacer, pero que la requirente no explica razonadamente.

Razón suficiente para desvirtuar asimismo este capítulo del requerimiento;

**DECIMOSEXTO:** Que el rechazo del gasto de marras impondría a la Isapre perjudicada una carga desproporcionada, con infracción de esta arista del principio de igualdad ante las cargas públicas, reconocida en el inciso segundo del numeral 20 del artículo 19 relacionado.

Como presupuesto de análisis, cabe destacar desde luego que nuestra Constitución no recoge explícitamente el principio de proporcionalidad en su articulado, si bien el intérprete constitucional ha reconocido manifestaciones del mismo, que forman parte del más general **principio de interdicción de la arbitrariedad**, con diversas concreciones dentro del ordenamiento constitucional, como en los artículos 19.2º; 19.16, inciso 2º; 19.22 y en el propio inciso 2º del artículo 19.20 (Para un mayor desarrollo, puede consultarse la sentencia Rol 2922 (29.09.2016) de este Tribunal, especialmente cc. 19º y 20º).

Ahora bien: la hermenéutica interpretativa propuesta a través del oficio 137 y que se cuestiona, no establece una nueva o especial tasa que grave la actividad de las Isapres ni una sanción por incumplimiento; solo ha puesto de relieve su apreciación sobre el sentido y alcance del conjunto de normas legales representadas como inaplicables. La requirente, por su parte, no ha rebatido la legitimidad constitucional de rebajar de la renta bruta de los contribuyentes de



000502  
quinto do

primera categoría los gastos necesarios para producir la renta o las motivaciones del legislador para conceptualizar ciertos gastos como necesarios y por tanto deducibles para la determinación de su renta líquida. Por el contrario, entiende que el intérprete y fiscalizador ha dado a las normas impugnadas un alcance que no les corresponde, para inferir de ello que si los mandatos legales hubieren sido adecuadamente enjuiciados por aquél, su aplicación sería preceptiva.

Como lo hemos reiterado a lo largo de este laudo, es el tribunal del fondo ante el cual se ventila la gestión pendiente el único competente para evaluar el mérito de las posiciones de las partes en esta contienda administrativa.

## V) DERECHO AL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS LÍCITAS

**DECIMOSÉPTIMO:** Que la garantía constitucional del artículo 19.21 de la Constitución se encontraría quebrantada porque los costos de los litigios que surjan como consecuencia de las condenaciones en costas aplicadas a la requirente, entrañarían una "seria limitación a la garantía constitucional de libertad de empresa, además de invadir la reserva legal que la Constitución establece respecto de la regulación a la actividad económica" (fs. 30).

La primera parte del aserto no se encuentra desarrollada en el requerimiento. No se vislumbra cómo una interpretación ejercida por la institución fiscalizadora dotada de competencia al efecto, sería limitativa de la libertad de empresa, entendida como el derecho a desarrollar "cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen...", según reza el inciso 1º del ordinal 21 del artículo 19 constitucional.

Es ostensible que la aplicación de un impuesto confiscatorio o expropiatorio – por ende "manifiestamente desproporcionado" – podría comprometer la viabilidad de una actividad empresarial, pero no es este el caso, como ya hemos podido explicarlo. **El rechazo de un gasto apreciado como innecesario para producir la renta, por obra de un acto administrativo de juicio emitido por autoridad competente, susceptible de ser controvertido en sede judicial, como se ha hecho en la especie, no solo no significa crear un tributo nuevo por otro órgano que el legislador, sino que tampoco representa un obstáculo de tal magnitud que impida a la empresa correspondiente proseguir con su giro económico.**

Es un hecho público y notorio que la actividad de las instituciones privadas de salud previsual constituye un negocio muy rentable. Baste señalar, que solo durante el año de interposición del requerimiento que nos ocupa, estas sociedades obtuvieron utilidades muy importantes. La Superintendencia de Salud calculó las ganancias de Consalud, en 2017, en la suma de 10.860 millones de pesos, un 90.7% más que el año anterior, en tanto que las ganancias del sistema en general aumentaron en un 40,6% ("El Mercurio", Secc. Economía y Negocios, 6.03.2018). En





un escenario como el descrito, parece difícil sostener, con una mínima consistencia, que la desestimación de un gasto de algo más de mil millones de pesos, incluidos recargos, para la determinación de la base imponible, pueda representar un riesgo que amenace la supervivencia de una entidad como la requirente. Con mayor razón si el perjuicio aducido no tiene su fundamento en un complejo de normas legales, sino en la inteligencia atribuida a ellas por un órgano administrativo, en un acto sometido a control de justiciabilidad, conforme a la regla general del artículo 38, inciso 2º de la Carta Fundamental;

**DECIMOCTAVO:** Que el SII no ha invadido el ámbito de la reserva legal al interpretar la ley tributaria. Por el contrario, ha ejercido una potestad pública inexcusable. A la inversa, la omisión en el cumplimiento de su potestad fiscalizadora, le podría ocasionar responsabilidad por falta de servicio.

Conceptualmente, además, si el Servicio no infringió con su actuar ninguno de los elementos que enmarcan la legalidad tributaria, según se dilucidó al tratar el principio de igualdad ante las cargas públicas, no se ve cómo su actuación hubiere podido transgredir la reserva de ley constitucionalmente garantizada.

#### VI) PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y ARTÍCULO 19.26 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

**DECIMONOVENO:** Que la requirente expone, con reiteración, que la "aplicación" o "interpretación" dada por el SII a las normas objeto de su cuestionamiento de inaplicabilidad", infringirían el "principio de la confianza legítima", que se recoge en "los artículos 5, 6, 7, 8 y 19 N° 26 de la Carta Fundamental" (fojas 34). Así ocurriría porque en el tantas veces aludido oficio 137 el servicio se ha apartado "de la práctica que dicha institución tenía en cuanto a aceptarlos (las costas) como gastos necesarios para producir la renta" (fojas 32), pero sin "fundamentar adecuadamente los razonamientos" del cambio de criterio adoptado (misma foja anterior) y utilizando al efecto una "interpretación legal que resulta abiertamente contraria a la Constitución" (fojas 33). Añade que lo anterior "se vincula estrechamente con lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario" (que se transcribe en su integridad) (fojas 33 y 34);

**VIGÉSIMO:** Que el objetivo del principio de confianza legítima es "*limitar la actividad del poder público para impedir que este destruya sin razón suficiente la confianza que su actuación haya podido crear en los ciudadanos sobre la estabilidad de una determinada situación jurídica*" (SANZ RUBIALES, Íñigo: "El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario", en: Revista de Derecho Comunitario Europeo, año 4, N° 7, 2000, pág. 91).

Esta limitación, sin embargo, no otorga un estatus de invariabilidad a las regulaciones preexistentes; simplemente previene el ejercicio abusivo de la





000503  
quinientos tres

potestad legislativa, en cuanto pueda comprometer posiciones jurídicas subjetivas consolidadas.

No obstante, el constructo doctrinal hecho valer en estos autos no se focaliza en el contraste entre las disposiciones legales evaluadas como contrarias a la Ley Fundamental y la confianza legítima de sus destinatarios en las posiciones jurídicas adquiridas a partir de la aplicación de ellas. Se defiende, en otra perspectiva, que la Administración habría modificado, de manera impredecible, una tesis propugnada de contrario a lo largo del tiempo, pero no se identifican actos administrativos en que esa exégesis se plasmare. Vale decir, el cambio interpretativo se basaría en la contradicción entre un precedente administrativo previo, no respaldado en actos administrativos concretos que lo respaldaren, y un oficio ordinario que vendría a innovar en este precedente;

**VIGESIMOPRIMERO:** Que, desde luego, más que a la inaplicabilidad de los artículos impugnados de la LIR, la objeción de constitucionalidad apunta, manifiestamente, a la interpretación que del artículo 26 del Código Tributario ha hecho la Dirección Nacional del SII, sin que el razonamiento vertido haga alusión alguna a la forma en que aquellos preceptos objetados sean contrarios a las normas constitucionales que configurarían el principio de confianza legítima. Está claro por lo demás, en este punto, que la requirente no refuta la legitimidad constitucional del aludido artículo 26, sino exclusivamente su errada aplicación por parte del órgano fiscalizador requerido, que habría modificado una interpretación sustentada históricamente por el SII, en sentido contrario al postulado en el oficio 137, de 2016.

Si bien la subsunción de la hipótesis de hecho ventilada en la sede judicial ordinaria es de resorte de esa jurisdicción, es dable tener presente que, conforme a los antecedentes proporcionados por la requirente, no consta que el SII haya emitido una determinada interpretación de las leyes tributarias a través de **"circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular"** (inciso 1º del artículo 26).

El mandato legal contenido en esa norma impide el cobro retroactivo de tributos cuando el contribuyente **"se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales"** por medio de alguno de los actos administrativos precedentemente indicados. De manera que, **para que pueda invocarse la confianza legítima como motivo para conciliar la conducta con una interpretación anterior de la ley tributaria, es necesario que aquélla haya sido sostenida por el ente fiscalizador con antelación, en un acto administrativo de juicio expreso** (interpretativo). No es esto lo que afirma la solicitante que haya ocurrido. Antes bien, pretende que el oficio 137 y las liquidaciones impugnadas en la gestión pendiente **"constituyen el primer antecedente público en que el SII se refiere al tema de las costas para el caso de las isapres"** y que **"se aparta de la**





*práctica que dicha institución tenía en cuanto a aceptarlos como gastos necesarios para producir la renta"* (fojas 32);

**VIGESIMOSEGUNDO:** Que, por lo tanto, el imperativo legal recogido en el artículo 26 de la recopilación tributaria reseñada, no podría servir de fundamento a la alegada interpretación de la confianza legítima aducida por el contribuyente, en la medida que ésta se afirma en el presupuesto de existir una previa interpretación de la ley por el servicio, pero no inserta en un acto administrativo formal, sino en una conducta presuntamente sostenida en el tiempo. Es más, tal conducta es evaluada por la propia actora constitucional como una "**práctica**" institucional.

En ese entorno, la posición de dicha actora no puede sostenerse en la existencia de un criterio institucional fijado por el SII en una nueva hermenéutica, diversa a la expresada oficialmente en actos administrativos interpretativos expresos, como lo exige el antes citado artículo 26. Se afirmaría solo en una "práctica" o precedente administrativo, representado por la aceptación habitual de las costas como gastos necesarios, en situaciones similares de esos contribuyentes.

Empero, tanto la discusión sobre el alcance extensivo atribuido al precepto legal que interesa, cuanto la relativa a las prácticas o precedentes administrativos como fuentes del Derecho Administrativo, solo pueden ser objeto de ponderación en sede judicial ordinaria. Para que lo fueran en esta instancia de control de constitucionalidad, sería menester que se hubiera atacado el artículo 26 como contrario a la Constitución, en cuanto restrictivo de la posibilidad de justificar la confianza legítima de los contribuyentes a partir solo de prácticas administrativa previas, cuyo no ha sido el caso;

**VIGESIMOTERCERO:** Que el principio de la confianza legítima – dice el requerimiento – "*encuentra su fundamento constitucional en lo dispuesto en el artículo 19 N° 26 de la Constitución...*" (fojas 31). El oficio por medio del cual el SII da a conocer su criterio sobre las costas no respetaría este mandato, porque para ello el órgano administrativo competente debe "*fundamentar adecuadamente los razonamientos que impliquen cambios de criterios que expliquen la nueva interpretación*".

Una vez más, la argumentación vertida sitúa la crítica de constitucionalidad en el ámbito de la mera legalidad. Es en efecto la propia Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado N° 18575, en su texto refundido, coordinado y sistematizado, fijado en DFL N° 1/19653 (17.11.2001) la que en el acápite final de su artículo 2° nos recuerda que "*[T]odo abuso o exceso en el ejercicio de sus potestades (de la Administración) dará lugar las acciones y recursos correspondientes*". Con lo cual posiciona el tema, como lo hemos señalado, en el ámbito de la legalidad: si un órgano de la Administración del Estado ejerce su potestad normativa de interpretar la ley tributaria en forma abusiva o excesiva – que es lo que en la especie se imputa al SII – el particular afectado queda habilitado para interponer los recursos administrativos y las acciones jurisdiccionales que le



000504  
quincuésimo cuarto

franquea el ordenamiento jurídico. Así lo ha hecho la requirente, por medio de la reclamación que constituye el presupuesto de este requerimiento;

**VIGESIMOCUARTO:** Que, finalmente, la solicitud de inaplicabilidad propuesta incardina su reproche en la contravención del artículo 19.26 de la Carta Fundamental, si bien menciona también los artículos 5º, 6º, 7º y 8º de la misma, sobre los cuales no argumenta.

Este principio de confianza legítima, profusamente desarrollado en el derecho europeo, particularmente alemán, que es su fuente de origen, de donde fue recogido en el derecho español y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha tenido también algún grado de recepción por parte de la **Contraloría General de la República**, a propósito especialmente de la cesación de funciones de funcionarios públicos a contrata o personas contratadas sobre la base de honorarios en la Administración del Estado (Ds. 22.766, 53844, 65020 y 85700, todos de 2016, así como en el N° 6400, de 2018, que actualiza instrucciones y complementa criterios fijados en D. 85700/2016.

También la **Corte Suprema** ha reflexionado sobre este principio, entre otras en su sentencia Rol 38681/2017 (13.03.2018), concerniente a la misma temática referida.

Incluso **esta Magistratura Constitucional**, en sentencia recaída en el Rol N° 1452 (5.08.2010) se pregunta sobre si la derogación de un beneficio tributario afecta o no la confianza legítima de los beneficiarios, como consecuencia de un cambio súbito de la norma. Concluye que en esta materia el legislador "no solo aprecia la oportunidad y conveniencia de las reformas, sino que dispone de una amplia potestad de configuración jurídica" (c. 28º), amparada en los términos del artículo 65, inciso 4º, N° 1º, que le permite **imponer** tributos de cualquier naturaleza y establecer **exenciones** o **modificaciones**, siempre con sujeción a test de proporcionalidad, en orden a la concesión o derogación de beneficios tributarios. Como colofón de lo anterior, remata el sentenciador que la derogación de un beneficio tributario no priva al beneficiario de un derecho de propiedad incorporado a su patrimonio ni, consecuentemente, viola el principio de confianza legítima;

**VIGESIMOQUINTO:** Que, en todo caso, el contexto asociado a los respectivos casos concretos en las hipótesis jurisprudenciales descritas, es ampliamente demostrativo de que en todos ellos el contraste argumentativo se centra en normas legales que infringen la Constitución en su aplicación a la hipótesis de hecho respectiva; de ninguna manera en interpretaciones administrativas que una de las partes de la contienda descalifica como improcedentes, pero sin que esa apreciación implique inaplicabilidad de preceptos legales. Si en el caso de la especie, se entendiera que el oficio 137 de marras transgrede la regla de confianza legítima del artículo 26 del Código Tributario, los artículos 31; 33.1.g) y 21 de la LIR quedarían plenamente vigentes, porque de lo contrario, la entidad previsional reclamante no podría rebajar las costas que se le





impusieron a título de gastos necesarios para producir la renta. Lo cual no viene sino a ratificar que el asunto sometido a control de constitucionalidad no tiene dimensión constitucional;

**VIGESIMOSEXTO:** Que todas las argumentaciones desarrolladas revisten mérito suficiente para desestimar la inaplicabilidad promovida a fojas 1, en todas sus partes.

**Y TENIENDO PRESENTE** lo dispuesto en los artículos 93, inciso primero, N° 6° e inciso undécimo de la Constitución Política y 79 y siguientes de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

**SE RESUELVE:**

- 1°) Que se rechaza el requerimiento de inaplicabilidad deducido a fojas 1;
- 2°) Que no se condena en costas a la parte requirente por haber tenido motivo plausible para deducir su acción.
- 3°) Dejase sin efecto la suspensión del procedimiento decretada a fojas 66, oficiándose al efecto.

**DISIDENCIA**

**Pronunciada con el voto disidente de los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado (Presidente), Juan José Romero Guzmán, señora María Luisa Brahm Barril y señor Cristián Letelier Aguilar, quienes estuvieron por acoger la acción de autos, por los fundamentos que se consignan a continuación:**

1°) Que, la causa de autos tiene su origen en actos de liquidación del Servicio de Impuestos Internos, que aplican el impuesto único, con tasa del 35%, establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. El fundamento del cobro se relaciona con el pago de costas personales, durante los ejercicios comerciales 2013, 2014 y 2015, a que fue condenada la requirente en diversas sentencias judiciales dictadas por las Cortes de Apelaciones respectivas, con ocasión de los recursos de protección interpuestos por algunos de sus afiliados, por alza en los planes de salud contratados, cuando dichos recursos fueron acogidos.

A juicio del Servicio de Impuestos Internos, los desembolsos por tal concepto constituyen gastos que deben considerarse tributariamente rechazados, debido a que, pese a su carácter obligatorio por haber sido establecidos por sentencia judicial, no son a su turno necesarios para producir la renta, en tanto aquellos no dicen relación con el giro de la ISAPRE, ni tampoco pueden considerarse destinados a generar ingresos, por lo que correspondería gravarlos con impuesto único, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta,



000505  
quinientos cinco

en relación con lo que disponen los artículos 31 y 33, N° 1, letra g), del mismo cuerpo legal. La controversia en la causa judicial, según se desprende de los escritos principales – y particularmente de la interlocutoria de prueba que rola a fojas 182 de este expediente constitucional - consiste, precisamente en determinar si las costas personales pagadas constituyen un gasto aceptado, al alero del artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la Renta;

2º) Que, las tres disposiciones mencionadas en el considerando precedente forman un conjunto interrelacionado – un bloque normativo – que confluyen para producir el resultado descrito en el motivo precedente, es decir, la imposición de un tributo al requirente, por el concepto señalado.

Decimos conjunto interrelacionado, en tanto la aplicación del artículo 31 gatilla la aplicación de las otras dos normas reprochadas, constituyendo aquellas, como se ha dicho, un bloque normativo. Es menester señalar que artículo 21 sólo entra en aplicación si antes se aplica el artículo 31. Por su parte, el artículo 33, numeral 1, letra g), como lo dice expresamente, sólo se aplica en el caso que se haga una deducción no autorizada por el artículo 31. Como se aprecia, entonces, existe una íntima conexión entre los preceptos, confluyendo ellos - en conjunto - a la producción del efecto señalado



La requirente ha impugnado tales disposiciones, pues considera, entre otras alegaciones, que su aplicación importa una transgresión de la garantía del N° 20 del artículo 19 constitucional, aludiendo al principio de reserva legal en materia tributaria (fojas 28);

3º) Que, respecto de la imposición de los tributos, la Constitución, *"respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo que no sólo los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza"* (STC Rol N° 247; STC Rol N° 718, c. 17º);

4º) Que, lo señalado en el motivo anterior, se vincula con el principio de reserva legal en materia de tributos. Aquel principio – contenido primordialmente en el artículo 19 N° 20 de la Constitución - corresponde a uno fundamental de moderno Estado. Como lo afirma la doctrina, "(...)el principio *"nullum tributum sine lege"*, en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas. Este principio establece un estrecho paralelismo entre el derecho tributario y el derecho penal, que se basa sobre los principios *"nullum crimen"* y *"nulla poena sine lege"*. Estos principios significan la existencia de un conjunto de normas



destinadas a *prever* los hechos que constituyen ilícitos penales y establecer las penas que a ellos corresponden. De la misma manera el principio «*nullum tributum sine lege*» significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a *prever* los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde” (Jarach, Dino (s/f). El hecho imponible: Teoría General del Derecho Tributario Substantivo. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 27);

5º) Que, el paralelismo realizado por la doctrina respecto del principio de reserva legal en materia penal y tributaria no es baladí, pues aquellos, en sus respectivos ámbitos, se vinculan a las exigencias de certeza y seguridad que en estos son exigibles, por las repercusiones que tienen para la persona, su patrimonio y derechos, el ejercicio de las respectivas potestades estatales, penal y tributaria.

En este sentido, ha de considerarse que el principio de legalidad tributaria es uno de los arbitrios adoptados por el Constituyente para garantizar la seguridad o certeza jurídica, en un ámbito donde aquello es particularmente necesario, dado el carácter coercitivo o coactivo que detentan los impuestos;

6º) Que, esta vinculación entre el principio de legalidad tributaria y la exigencia de seguridad y certeza, ha sido reconocida por esta Magistratura. Así, se ha considerado – conociendo de un requerimiento respecto de normas tributarias – que la ley debe establecer “parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa” (STC Rol N° 759, C. 85º). Se ha precisado – en otro ámbito - que “la seguridad jurídica exige que las conductas permitidas o prohibidas sean predecibles por todos, transparentemente, así como la posible acción concreta de la autoridad administrativa con incidencia negativa en los derechos fundamentales, merced a leyes claras y precisas, que dejen cuanto menos mejor a la discrecionalidad ejecutiva, por el riesgo de ceder frente a intereses personales, el agrado o la antipatía” (STC Rol N° 2299, voto por acoger, motivo 33º);

7º) Que, entonces, en virtud del principio de legalidad tributaria, los tributos deben estar claramente determinados en la ley, ello, con la finalidad de dar a los contribuyentes seguridad y certeza respecto a su eventual aplicación.

Este Tribunal, conociendo luego de un requerimiento respecto de algunas normas vinculadas al Impuesto Territorial, en relación al principio de legalidad tributaria asentó que “tal como ya lo ha señalado latamente esta Magistratura (roles N°s 718, 759, 773), éste emana de lo dispuesto en los artículos 6º y 7º de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20º, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva



000506  
quinientos seis

dice relación 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. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de la soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, **importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad**" (STC Rol N° 1234, C. 21°). Agregando, en seguida, que "el principio de legalidad supone que las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de **excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración**" (STC Rol 1234, C. 22°);

8°) Que, llevado lo dicho al caso de autos, estos disidentes consideran que la aplicación de los preceptos – que hemos considerado como un bloque normativo en tanto confluyen todos a producir un preciso efecto – producen un resultado inconstitucional, al verse vulnerado el principio de reserva legal en materia tributaria;

9°) Que, lo anterior se produce, toda vez que la norma central que sirve de fundamento o base para que el Servicio de Impuestos Internos, en la aplicación práctica que se ha dado a las normas, es el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, contiene una expresión que desdibuja tal principio constitucional, cual es la expresión "necesarios para producirla" en él contenida;

10°) Que, no ha de perderse de vista que el artículo 31 se ubica en el Párrafo 3° de Ley sobre Impuesto a la Renta, que lleva por título "De la base imponible". En los artículos 29 a 33 de dicha Ley se establece un procedimiento de determinación de la renta líquida imponible, señalando la ley la forma en que ésta debe ser determinada, fijando ella distintas fases o etapas al efecto. Las mismas parten por la determinación de los ingresos y la deducción de los egresos, debiendo efectuarse luego los ajustes que se establecen en los artículos 32 y 33 del mismo cuerpo legal;

11°) Que, estos disidentes consideran que aquellas expresiones, llevadas a este particular caso, contravienen el principio de reserva legal en materia tributaria, con la consecuente afectación de las exigencias certeza y seguridad por aquel perseguidas.

Lo anterior, en tanto constituyen una fórmula demasiado abierta, global o elástica, que no permite conocer con suficiente precisión el alcance de la obligación fiscal, cuando se trata de resolver respecto del tratamiento tributario de las costas judiciales, remitiendo en blanco o de modo genérico al ente fiscal – Servicio de Impuestos Internos – la determinación de un elemento relevante en la configuración de la base imponible;





12º) Que, por último, el defecto señalado tiñe de inconstitucional la aplicación de las restantes disposiciones impugnadas, en tanto – como se ha dicho – ellas configuran un bloque normativo que produce un resultado en conjunto, de modo que confluendo en la producción de aquel un precepto de insuficiente densidad normativa de cara al principio de reserva legal en materia tributaria, la aplicación de los otros preceptos ha de estimarse también como contraria al principio señalado, en tanto se termina imponiendo un tributo con vulneración del artículo 19 N° 20 de la Constitución.

Redactó la sentencia el Ministro señor Domingo Hernández Emparanza y la disidencia, la Ministra señora María Luisa Brahm Barril.

Notifíquese, comuníquese, regístrese y archívese.  
Rol N° 3498-17-INA.



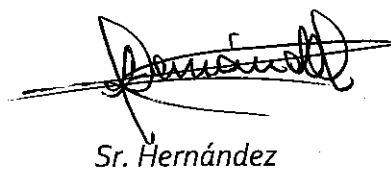
Sr. Aróstica



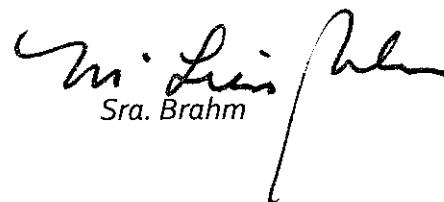
Sr. García



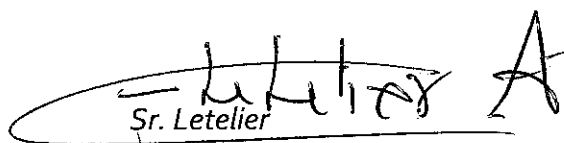
Sr. Romero



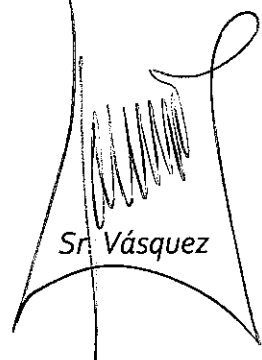
Sr. Hernández



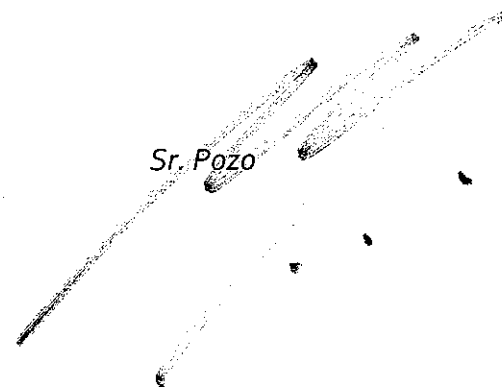
Sra. Brahm



Sr. Letelier



Sr. Vásquez



Sr. Pozo





000507  
quinientos siete

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor Iván Aróstica Maldonado, y los Ministros señora Marisol Peña Torres, señores Carlos Carmona Santander, Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza, Juan José Romero Guzmán, señora María Luisa Brahm Barril y señores Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva y José Ignacio Vásquez Márquez.

Se certifica que los Ministros señora Marisol Peña Torres y señor Carlos Carmona Santander concurrieron al acuerdo y al fallo, pero no firman por haber cesado en sus cargos.

Autoriza la Secretaria suplente del Tribunal Constitucional, señora Mónica Sánchez Abarca.