



000267
doscientos sesenta y siete

Santiago, veintisiete de marzo de dos mil diecinueve.

VISTOS:

Con fecha 2 de agosto de 2017, en representación de ISAPRE BANMÉDICA S.A., el señor Fernando Matthews Cádiz, ha requerido la inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso primero del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, para que surta efectos en la causa sobre reclamo tributario, caratulada "Isapre Banmédica S.A. con SII", sustanciada ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001561-9, RIT GR-17-00301-2016.

Preceptiva legal cuya aplicación se impugna.

Artículo 31º, inciso primero: "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 30º, 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 1º, 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".



Gestión pendiente

La gestión pendiente invocada es el juicio de reclamo tributario en contra de las liquidaciones 131, 132, 133 y 134 de 30 de agosto de 2016, emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, en los



autos caratulados "Isapre Banmédica S.A. con SII", sustentado ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001561-9, RIT GR-17-00301-2016.

En cuanto a los fundamentos de hecho y derecho

Con fecha 9 de septiembre de 2015, mediante notificación N° 1061 de la Subdirección de Fiscalización del SII, se 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 Banmédica, imponiendo condenación 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 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 131, 132, 133 y 134, 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 \$2.214.956.552. 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 131, 132, 133 y 134, ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero. Señala que el reclamo tributario se funda, entre otros aspectos, en que el criterio del SII 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.



000268
Cientos veinte y ocho

Disposiciones constitucionales que se alegan infringidas

El requirente señala que la aplicación de la disposición impugnada en la gestión pendiente, contradice el texto constitucional, en particular, las disposiciones del artículo 19 N° 3, por infracción al derecho a la tutela judicial efectiva y el 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.

En primer lugar, el requirente señala que las disposiciones contravienen las garantías tributarias del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, en particular el principio de proporcionalidad. Señala que los preceptos legales vulneran el principio de prohibición de tributos manifiestamente desproporcionados. Esto en consideración a que la judicialización del sistema de salud obedece a una descoordinación y dejación del Estado, el cual ahora busca aprovecharse tributariamente.

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 el referido precepto legal atenta además contra el derecho a la libertad económica del numeral 21 del artículo 19 constitucional. Ello en consideración a que el DFL N° 1, de 2005, del Ministerio de Salud, faculta a las Isapres para 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 y 8 de la Constitución. Indican que este principio emana del principio de buena fe y dice relación con la confianza que generan 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 vulnera este principio, al





apartarse de la práctica del SII de haber entendido que las costas eran gastos necesarios para producir renta.

Traslado sobre el fondo del conflicto constitucional

Con fecha 22 de septiembre 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, señala 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 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 2º 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



000269
Ciento sesenta y nueve

Justicia, el alza de precios de los planes de salud es rechazado por los recursos de protección y además, condenando en costas a los requirentes de estos autos. En tal sentido no puede pretender 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 reconocidos por los contribuyentes del impuesto.



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 261 y 262).

CONSIDERANDO:

I) CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD

PRIMERO: Que la requirente Isapre Banmédica S.A. impugna la constitucionalidad del artículo 31 del decreto ley N° 824, de 1974, sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), precepto 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 19 N°s 3, 20 y 21 de la Constitución Política de la República.



El requerimiento incide en la reclamación tributaria deducida por Isapre Banmédica S.A. ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, caratulada "ISAPRE Banmédica S.A. con Servicios de Impuestos Internos Dirección Grandes Contribuyentes", 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 rechazados como tales por el ente fiscalizador, en liquidaciones de 30 de agosto de 2016;

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,



000270
docentes ptester

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);

CUARTO: Que, por su parte, se expone que *"hace años hay en Chile un acuerdo extendido respecto a la necesidad imperiosa de modificar el marco regulatorio que rige las adecuaciones de los precios de los planes de salud de las Isapres. Pero esta exigencia no ha sido oída por lo únicos que tienen en sus manos la capacidad de generar un cambio: los poderes Ejecutivo y Legislativo"*. (fs. 1 y 6)

Estas formulaciones, según puede advertirse, están dirigidas contra todo el diseño legislativo que determina la estructura de las tablas de factores y la fijación de los factores como elementos determinantes del precio de los planes de salud, pero no a una determinada aplicación concreta de normas legales que pueda resultar inconstitucional. En este sentido, no le corresponde a esta Magistratura Constitucional pronunciarse sobre cuestionamientos genéricos u opiniones de política legislativa. La decisión de sustituir o modificar el sistema de fijación de precios de los planes de salud constituye una problemática que —en principio— deberá decidir el legislador dentro del marco de sus competencias. Así, este Tribunal sólo ejerce un control de constitucionalidad, sin que le corresponda analizar el mérito de una regulación legal. (STC 664, c. 17º; 966, c. 6º; 1003, c. 4º; 1443, c. 10º y 1432, c. 10º).

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

II) IGUAL PROTECCIÓN DE LA LEY EN EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS





QUINTO: Que esta salvaguardia constitucional, recogida en el artículo 19.3° de la Carta Fundamental, se vería violentada – se señala – en una doble perspectiva: a) en cuanto se vulnera la tutela judicial efectiva, y b) desde que el acceso a la justicia genera un pago adicional producto del ejercicio del derecho a la defensa, pago que constituye un obstáculo.

En este punto, la técnica argumentativa del requirente es deficiente, ya que de la manera en que presenta sus alegaciones da a entender que entre la tutela judicial efectiva y el derecho a la defensa existe una relación género-especie. Postura completamente equivocada, máxime consideración de la abundante jurisprudencia de este tribunal al respecto. Además, no expone con suficiente inteligencia cómo se produce realmente una vulneración a la tutela judicial efectiva, produciéndose una exposición meramente enunciativa;

SEXTO: Que, no obstante lo anterior, es necesario señalar 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 previsional 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. Ello, en razón que expone *“ya no es solo que deban pagarse las costas automáticas que generan los decenas de miles RP”* (fs 25). 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 previsional, 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 previsional 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*



000271
Cientos retenta, pero

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. 5º; 824-2010, de 25.01.20, cc. 3º y 4º y 6915-2009, de 16.09.2010, c. 6º.).

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 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 Banmédica, 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;

SÉPTIMO: Que en lo tocante al **derecho a la defensa**, específicamente desarrollado en el inciso 2º del ordinal 3º del artículo 19 constitucional, aduce el requerimiento que a los desembolsos hechos por costas personales, es necesario sumar los montos debidos por concepto de gasto rechazado, *"agregando un 35% adicional por concepto de impuesto-multa"* (fs. 25)

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;

III) IGUALDAD ANTE LAS CARGAS PÚBLICAS

OCTAVO: Que la aplicación del artículo 31 de la LIR – a juicio de la requirente – vulnera alguno 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 proporcionalidad o justicia tributaria, pues “se califica las costas personales en los RP como gasto rechazado” (fs.16), y b) El principio de igualdad, “pues se está considerando que los gastos por concepto de costas personales no serían necesarios para producir la renta pues corresponderían, a una situación excepcional que no se relaciona con el giro” (fs. 18);

NOVENO: 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, 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 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 opugnadas 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 competente 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;

DÉCIMO: Que la vulneración al principio de igualdad tributaria – expresa la requirente -se hace consistir, según se ha señalado, en que se estaría generando una



000272
doscientos setenta y dos

situación de igualdad absoluta, pues se trata como iguales a los desiguales. Siendo ello apreciable porque se está considerando que los gastos por concepto de costas personales no serían necesarios para producir la renta pues corresponderían, a una situación excepcional que no se relaciona con su giro.

En consecuencia sería evidente que ello implica aplicar una regla de igualdad que no se condice con la situación excepcional que no se relaciona con su giro;

UNDECIMO: 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 *"S[i] bien la 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 2º y 20º 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. 27º);

DECIMOSEGUNDO: Que, en consecuencia, no es argumento suficientemente convincente que la violación del principio de igualdad se produzca porque, en este caso, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, 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. Más aún, en consideración de la ausencia de una explicación que satisfaga un estándar mínimo de inteligencia para poder entender cómo, en el caso concreto, se aplica una situación de igualdad absoluta pues se trata como iguales a los desiguales y cómo ello afectaría el principio de igualdad en materia tributaria.

Sin perjuicio de ello, es necesario aclarar que 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 sustrae de las competencias que la Constitución Política de la República ha otorgado a esta Magistratura;





DECIMOTERCERO: Que siempre a propósito del principio de igualdad tributaria, es pertinente enfatizar que la regla sobre tributación que afecta a los gastos rechazados, es aplicable 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;

IV) DERECHO AL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS LÍCITAS

DECIMOCUARTO: Que la garantía constitucional del artículo 19.21 de la Constitución se encontraría quebrantada porque la Isapre ha ejercido, al momento de adecuar los precios de los planes de salud, su derecho a desarrollar una actividad económica respetando las normas legales que la regulan, por lo que no puede exigirse a la parte dejar de adecuar los precios sin dañar el ejercicio de este derecho fundamental.

La segunda 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**

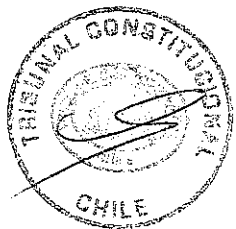


000273
doscientos setenta y tres

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 previsional 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 Banmédica en 2017, en la suma de 21.987 millones de pesos, casi un 97% más que el año anterior, en tanto que las ganancias del sistema en general aumentaron en un 40,6%

(<http://www.supersalud.gob.cl/prensa/672/w3-article-17003.html>). 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 2° de la Carta Fundamental;



DECIMOQUINTO: 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 227, 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:

1º) 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, 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 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, en estos autos, la requirente – Isapre Banmédica S.A – ha impugnado la aplicación de la frase “*necesarios para producirla*”, contenida en el artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la Renta, entre otros argumentos, por considerar que su aplicación, al caso de marras, importa una transgresión del N° 20 del artículo 19 constitucional;

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



000274
diecientos setenta y cuatro

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° 20°, 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 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 la norma impugnada produce 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 pertinentes, es el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, y que contiene una frase que desdibuja tal principio constitucional, cual es "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



000275
doscientos setenta y cinco

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, permitiendo, en definitiva la imposición de un tributo con vulneración a aquel principio.

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

Notifíquese, comuníquese, regístrese y archívese.
Rol N° 3732-17-INA.

Sr. Aróstica

Sr. García

Sr. Romero

Sr. Hernández

Sra. Brahm

Sr. Letelier

Sr. Vásquez

Sr. Pozo

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 Empananza, 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.