



000126  
ciento veintiseis

1

Santiago, veintiocho de mayo de dos mil diecinueve.

## VISTOS:

### Introducción

A fojas 1, con fecha 9 de noviembre de 2017, Isapre Vida Tres S.A. deduce requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la frase "necesarios para producirla", contenida en el inciso primero del artículo 31; del numeral i) del inciso primero del artículo 21, en la versión anterior a la modificación de la Ley N° 20.780, y del inciso primero de la letra g) del numeral 1 del artículo 33, todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824, de 1974, para que produzca efectos en la causa sobre reclamo tributario caratulada "Isapre Vida Tres S.A. con Servicio de Impuestos Internos", sustanciada ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, bajo el RUC 16-9-0001486-6, RIT GR-18-00203-2016.

El requerimiento fue admitido a tramitación y declarado admisible por resoluciones de la Primera Sala de esta Magistratura, ordenándose asimismo la suspensión de la tramitación de la gestión *sublite* (fojas 84 y 101).

Se hizo parte el Servicio de Impuestos Internos, formulando oportunamente observaciones acerca del fondo del asunto debatido, y solicitando el total rechazo del requerimiento (fojas 110). Por su parte, no fueron evacuadas presentaciones por los órganos constitucionales interesados.



### Preceptos legales impugnados

Los preceptos legales impugnados disponen:

**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 o acogidos al artículo 14 bis, 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 31º.-** *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...*



**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...

### **Antecedentes**

El reclamo tributario se dirige contra 4 liquidaciones del año 2016 (N° 135, 136, 137 y 138), por las cuales la Dirección de Grandes Contribuyentes –haciendo aplicación de los preceptos cuestionados- objetó el tratamiento que dio la Isapre a las costas personales pagadas por los años tributarios 2013 a 2015, denegando su calidad de gastos necesarios para producir la renta, considerándolas como gasto rechazado y girando un impuesto a pagar por \$1.009.759.714.- (más reajustes, intereses y multas).

Luego, el requerimiento de inaplicabilidad deducido tiene su antecedente en la aplicación de los preceptos legales que se impugnan efectuada por parte del Servicio de Impuestos Internos (SII), para regular el tratamiento tributario de los montos desembolsados por la Isapre por concepto de pago de costas judiciales en los recursos de protección que se interponen en su contra con motivo de las adecuaciones y alzas anuales en los precios de los planes de salud de sus afiliados, y que son acogidos; siendo la aplicación de estas normas –a entender de la actora- decisiva en la resolución del asunto, en cuanto de no declararse su inaplicabilidad, conllevará a que el Tribunal Tributario –aplicando las partes impugnadas del artículo 31, inciso primero, y del artículo 33, numeral 1°, letra g)- rechace la calidad de gastos necesarios para producir la renta de las costas personales, desestimando por ende las reclamaciones, declarándolos como gastos rechazados y determinando en consecuencia que las Isapres requerientes – de acuerdo al inciso primero del artículo 21- deben pagar un impuesto único por dicho concepto, que asciende al 35% del valor de las costas pagadas.

### **Infracciones constitucionales denunciadas**

En cuanto al conflicto constitucional, la Isapre estima que la aplicación de los artículos de la Ley de Impuesto a la Renta que impugna, genera a su respecto efectos contrarios al artículo 19, N°s 3 y 20, y al artículo 76, de la Constitución Política de la República.

Afirma que el Servicio de Impuestos Internos sustenta su interpretación en que las costas personales tendrían una naturaleza indemnizatoria, para resarcir los gastos en que ha incurrido la parte vencedora en juicio, y que las Isapres carecerían de motivo plausible para litigar en los recursos de protección, que las Cortes han



000127  
ciento veintisiete

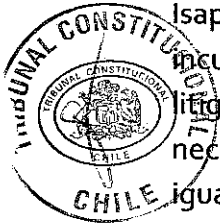
rechazado constantemente por estimar que existe un actuar arbitrario de la Industria; lo que implicaría un actuar de mala fe de su parte, y que determina la estimación de que no son gastos necesarios, porque no están destinadas a generar ingresos, ni se relacionan con el giro de la empresa. Este argumento, indica la actora, no es procedente de ser utilizado por un Órgano Administrativo para rechazar la calidad de gasto necesario de esta carga pecuniaria.

La Isapre considera que se infringe el principio de legalidad tributaria, y la proscripción de tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, porque las costas personales constituyen en el caso concreto un tributo, que como tal carece de la densidad normativa que debe contenerse en la ley que lo establece, al quedar el hecho gravado en definitiva fijado por el Servicio de Impuestos Internos, en cuanto éste decide si un gasto es o no necesario. En la especie, se deja al arbitrio del SII la fijación de la calidad de gasto necesario o no de las costas personales, siendo que los tributos o sus exenciones no pueden ser fijados sino por ley.

Además se rechaza un gasto que sí es necesario para producir la renta, por lo que se debiera deducir de la renta bruta, para determinar la renta líquida imponible, porque las costas personales por recursos de protección acogidos en contra de las Isapres constituyen un desembolso sistemático e inevitable en que aquéllas incurren, con motivo del desarrollo de su giro, siendo forzoso su pago para poder litigar. El carácter ordinario y obligatorio del gasto es lo que determina su calidad de necesario y su consecuente rebaja, no obstante lo cual, en el caso de las Isapres, igual les cobra el Servicio por dicho concepto, generando un impuesto que no se funda en motivos razonables ni objetivos, y se erige como un tributo desproporcionado e injusto.

Por otra parte, estima la Isapre que se vulnera el derecho al debido proceso ya que, por la aplicación de los preceptos impugnados, se condiciona arbitrariamente su derecho a la tutela judicial efectiva, al imponérsele un costo adicional para poder ejercer su derecho a defensa en juicio, generándole trabas económicas para obtener el acceso a la jurisdicción. Añade que la masificación de los recursos de protección en su contra no se debe a un actuar voluntario de ella, sino a las deficiencias del marco regulatorio legal que han llevado a esta situación, sin que por este motivo pueda impedirsele el ejercicio de su actividad económica, con estas trabas procesales y excesivos gravámenes económicos para poder litigar. Añaden que en algunas oportunidades se han rechazado los recursos de protección contra las Isapres, por lo que no puede impedirseles el derecho a defensa, suponiendo que automáticamente serán acogidos los recursos y se las condenará en costas.

Además, aduce la Isapre que el hecho de que los tribunales de justicia acojan los recursos de protección por alzas unilaterales en los planes de salud, y que declaren que se condena en costas porque no hay motivo plausible para litigar por las Isapres, no puede conllevar que el Servicio presuma una mala fe de aquéllas, y proceda a cobrar el impuesto denegando la calidad de gasto necesario, como si fuese a cambiar su criterio de estimarse que sí hubo motivo plausible para litigar;





toda vez que ello, junto con vulnerar la igualdad ante la ley, importa que un Órgano de la Administración se está inmiscuyendo en la función judicial, revisando sus fundamentos y contenido, para adoptar su decisión respecto del impuesto.

### **Traslado del Servicio de Impuestos Internos**

El Servicio de Impuestos Internos, en su presentación de 4 de enero de 2018, solicita el rechazo del requerimiento, afirmando que no se vislumbran las infracciones constitucionales denunciadas por la requirente.

Señala el SII que no se infringe el principio de legalidad tributaria, dado que todos los elementos del tributo se encuentran claramente definidos por el legislador en la preceptiva impugnada, que consigna claramente el sujeto, el hecho gravado y la tasa. Ello no obsta a que quede entregado al Servicio, a través del procedimiento establecido en la misma ley, la determinación de si concurren los requisitos para la rebaja del gasto como necesario para producir la renta.

La requirente en realidad alega acerca del criterio empleado por el Servicio, al estimar que las costas personales no corresponden a gastos necesarios ni propios del desarrollo de su giro, pero no sobre la legalidad del impuesto.

Tampoco se configura un tributo desproporcionado ni injusto, desde luego porque no es efectivo que los gastos por concepto de costas en los recursos de protección sean ineludibles y obligatorios para las Isapres, puesto que aquéllas voluntariamente dan lugar a dichos recursos judiciales, frente a su comportamiento reiterado de alzar los precios de los planes de salud, aun cuando ello ha sido estimado sistemáticamente por las Cortes de Apelaciones como ilegal y arbitrario.

Por otro lado, no se infringe la tutela judicial efectiva y ni el derecho al debido proceso. Desde luego, las Isapres gozan de derecho a defensa en juicio, en lo relativo a los recursos de protección que se ventilan en su contra, por lo que no se aprecia cómo existiría una traba a su derecho a litigar, con motivo de la condena en costas. Luego, el asunto tributario discutido en la gestión pendiente queda fuera de dicha sede, ya que el cobro del tributo tiene lugar cuando el proceso ya se encuentra fenecido. Y, sin perjuicio de ello, en cuanto al rechazo del gasto necesario, las Isapres pueden reclamar tanto en la sede administrativa, ante el mismo SII, como jurisdiccional, ante el Tribunal Tributario y Aduanero, como precisamente lo ha hecho la requirente en la gestión *sublite*.

Por otro lado, no se visualiza cómo el Servicio de Impuestos Internos estaría inmiscuyéndose o invadiendo facultades de los tribunales, con motivo del rechazo de las costas personales como gasto necesario. Desde ya porque la actividad jurisdiccional se relaciona con el cuestionamiento a la adecuación de los planes de salud, asunto separado procesalmente de la condena en costas, que es posterior y una vez adoptada la decisión sobre el fondo. En ello nada incide en todo caso la normativa tributaria impugnada en estos autos.

Además de estas argumentaciones sobre el fondo, el Servicio de Impuestos Internos, insta por el rechazo del presente requerimiento aduciendo que en él se



000128  
ciento veintiocho

5

plantea un asunto que escapa del ámbito propio de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, toda vez que se trata de una discusión de mera legalidad, y de resorte del juez del fondo, relacionada con la interpretación que el SII ha dado a la preceptiva impugnada.

Se agrega que la requirente en realidad no impugna dichos preceptos, sino el acto administrativo de la autoridad tributaria que ha denegado la rebaja de los desembolsos en dinero con motivo del pago de costas personales, por no estimarla como gasto necesario para producir la renta, pretendiendo en definitiva la Isapre, vía inaplicabilidad, dejar sin efecto las liquidaciones practicadas, siendo ello del todo improcedente.

#### Vista de la causa

A fojas 120 se ordenó traer los autos en relación y, en audiencia de Pleno del día 16 de agosto de 2018 se verificó la vista de la causa (en forma conjunta con la causa Rol N° 4097-17-INA), oyéndose la relación pública y los alegatos de los abogados de las partes. Con la misma fecha quedó adoptado el acuerdo (certificado a fojas 125).

#### Y CONSIDERANDO:

##### A) GESTIÓN JUDICIAL PENDIENTE

**PRIMERO:** Que la requirente Isapre Vida Tres S.A. impugna la constitucionalidad de los artículos 31, inciso primero, solo respecto de la frase "necesarios para producirla"; 21, literal i) del inciso primero y 33 N° 1, letra g), en las partes que quedaron transcritas en la parte expositiva de esta sentencia, 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 un efecto inconstitucional, con vulneración de las garantías constitucionales contenidas en el artículo 19, N°s 20° y 3° y artículo 76, todos de la Constitución Política de la República.

El requerimiento incide en la reclamación tributaria deducida por Isapre Vida Tres S.A. seguida ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, caratulada "Isapre Vida Tres S.A. con Servicio de Impuesto Internos", con motivo de la aplicación del impuesto único del artículo 21 de la LIR respecto a las 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 2.016.

**Puntualiza que la aplicación que hace el Servicio de Impuestos Internos (SII) de los artículos cuestionados se basa en que la condena en costas que efectúan los tribunales se fundamenta en que la Isapre "no tuvo motivo**





plausible para litigar"; si lo hubiera tenido – añade – "el resultado sería otro, pues no habría habido una calificación de gasto rechazado" (fs. 17).

A partir de esta presentación de los hechos, sostiene la requirente que los preceptos legales objetados transgreden las disposiciones y principios constitucionales que se analizarán, en el mismo orden propuesto.

#### **B) ARTÍCULO 19, N° 20: LEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS Y PROSCRIPCIÓN DE AQUÉLLOS MANIFIESTAMENTE INJUSTOS Y DESPROPORCIONADOS**

**SEGUNDO:** Que, descomponiendo el principio constitucional, afirma la actora constitucional que la reserva legal constituye el primer límite a la potestad tributaria, en el sentido que el principio de legalidad tributaria exige que la ley sea la que determine las cargas fiscales. Corresponde por ende al legislador establecer la totalidad de las normas que regularán la relación Estado-contribuyente, lo que no ocurre cuando sus disposiciones "son cláusulas abiertas o globales, o cuando se remite en blanco o genéricamente a la potestad reglamentaria la regulación de los elementos esenciales" (fs. 7).

Contravendría este principio el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) en la frase "necesarios para producirla", empleada en el artículo 31 que, consecuentemente, carecería de la densidad constitucional suficiente, impidiendo conocer con suficiente precisión el alcance de la obligación fiscal, absteniéndose de regular los elementos esenciales de la obligación tributaria. Sería esa indeterminación la que permitiría aplicar "acomodaticamente a un caso concreto" (fs. 8) el tratamiento de las costas judiciales que pagan las Isapres en los recursos de protección por adecuación del precio de los planes de salud;

**TERCERO:** 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;

**CUARTO:** Que el déficit de constitucionalidad, que se pretende radicar en la imprecisión de la expresión **"gastos necesarios para producir la renta"**, en el artículo 31°, inciso 1° de la LIR, **no incide de manera alguna en la determinación del hecho imponible como elemento de la legalidad tributaria.** Se trata de un concepto jurídico indeterminado que, como tal, importa un desembolso **"de carácter inevitable u obligatorio en relación con el giro del negocio, no considerando solamente la naturaleza del gasto, sino que, además, su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Asimismo, deben reunir la doble condición de ser comunes, habituales y regulares por una parte y, por la otra inevitables, obligatorios, imprescindibles o indispensables para producir la renta"** (CALDERÓN, Pablo: "Gasto Tributario", en: Revista de Estudios Tributarios N° 6, 2.012, p. 183).



En este sentido, parece apropiado recordar que lo esencial del concepto jurídico indeterminado es que "la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales solo 'permiten una 'unidad de solución justa' en cada caso". (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMÓN FERNÁNDEZ, Tomás: Curso de Derecho Administrativo I", 16ª edición, Civitas-Thomson Reuters, pp. 502-504). En los casos en que se aplica esta técnica de control, tributaria del derecho alemán, **"se delimita una sola solución justa cuya búsqueda reglada debe hacer la Administración cuando a ella corresponde su aplicación u cuyo control último, por ser un control de legalidad, es accesible al juez"** La ley emplea en este caso un concepto de valor porque las realidades a que alude el concepto indeterminado "no admiten otro tipo de determinación más precisa" (ob. y aut. cit., p. 504). Es lo que sucede con los conceptos de "buena fe", estándar de conducta del "buen padre de familia", "justo precio", cuando no con conceptos de experiencia como "premeditación", "fuerza irresistible" o "nocturnidad", alevosía", "abusos deshonestos", estos últimos en el ámbito del derecho penal.



Para concluir: la delimitación de cuáles son los gastos necesarios para producir la renta debe hacerse por el operador administrativo, quedando sujeta a la decisión final del juzgador, caso de resultar aquélla abusiva o excesiva. Este ejercicio se enmarca, naturalmente, en los límites de la racionalidad y de ninguna manera importan atribuir al intérprete administrativo o judicial una atribución discrecional ilimitada.

El principio de legalidad de los tributos, comprendido no sólo en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental sino que también complementado en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 4° N° 1, sobre los cuales el requerimiento no abunda, no se ha visto entonces sobrepasado;

**QUINTO:** Que, como una variable de la misma impugnación, se sostiene que la calificación de las costas judiciales impuestas a la requirente como no necesarias para producir la renta, importa transgredir también el principio de proporcionalidad de los tributos. Ella generaría una "carga excesiva" (fs. 10), teniendo su origen en "una circunstancia ajena a la esfera de control del contribuyente" (fs. 11), como lo sería "la industria del litigio", secuela de un deficiente marco regulatorio, del que se beneficia el propio Estado, que es el que en definitiva percibe un mayor tributo.

Huelga remarcar que la determinación de lo que constituyen gastos necesarios para producir la renta, entregada al SII a través de la consagración de un concepto jurídico indeterminado, no violenta el principio de reserva legal, como ya se ha explicado. Somete tal determinación al doble escrutinio del administrador y del juez, encargados de interpretar el sentido y alcance de la prescripción tributaria correspondiente, que ostensiblemente no puede ser acotada mediante un mandato exhaustivo que defina todos los supuestos en que la deducción pueda aplicarse. Como es común en materia tributaria y fiscal, la utilización de esta clase de conceptos de valor o experiencia vienen a acotar la labor del controlador administrativo y jurisdiccional en función de la búsqueda de una solución justa para el caso concreto – el gasto es o no es necesario – eludiendo transitar el campo minado de la discrecionalidad, que admite, a contrario, una amplia gama de soluciones, entregadas a la libre voluntad del intérprete.

Y en lo que se refiere a la deficiencia del marco regulatorio o la medida en que éste favorece al Estado por su omisión en la corrección del mismo, ese marco injiere en un juicio de mérito que ciertamente escapa del control de constitucionalidad impetrado;

**SEXTO:** Que, siempre en este punto, es pertinente resaltar 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,





000130  
ciento treinta

9

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 por el SII 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 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;



### C) ARTÍCULO 19.2º DE LA CPR: DERECHO A LA DEFENSA EN JUICIO Y TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

**SÉPTIMO:** Que esta salvaguardia constitucional, recogida en el artículo 19.3º de la Carta Fundamental, se vería violentada – se señala – en la medida en que se impondrían a los litigantes, con motivo de la condenación en costas, gabelas o condiciones que dificultarían arbitraria o ilegítimamente el acceso a la justicia, lo que debería ser ponderado en el caso concreto. Este derecho se extendería no solo a la defensa sino también al asesoramiento respecto de los derechos y los medios que pueden hacer valer las personas para su adecuada protección, generándose en el ámbito tributario un gravamen desmesurado que desincentiva la defensa en juicio y el acceso a la justicia de las Isapres;

**OCTAVO:** Que en orden a la **tutela judicial efectiva**, específicamente resguardada en el inciso 3º del mencionado artículo 19 constitucional, resulta evidente que las instituciones de salud previsual no están impedidas de informar ni de asumir la defensa de 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 3º 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 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. 5º; 824-2010 (25.01.20), cc. 3º y 4º y 6915-2009 (16.09.2010), c. 6º).

La 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 simple intervención como recurridos 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 Vida Tres, 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, adicionalmente, 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 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 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;

#### D) ARTÍCULO 76: REVISIÓN DE LOS FUNDAMENTOS DE LAS SENTENCIAS

**DÉCIMO:** Que, finalmente, al extraer el SII conclusiones que las Cortes no han sostenido, en torno a la naturaleza de las costas judiciales, vulneraría el inciso primero del artículo 76 de la Carta Fundamental, en cuanto estaría revisando los fundamentos o contenidos de las resoluciones judiciales. La aplicación de los artículos cuestionados que ha efectuado el aludido servicio, por consiguiente, se fundaría en *"no haberse acreditado que dichas costas se hubieren impuesto por criterios distintos a los que habitualmente utilizan las Cortes para evaluar y aplicar la carga de soportar las costas personales del recurrente"* (cita de fs. 17).

Pues bien, parece manifiesto que este discurso está dirigido no a acreditar la inaplicabilidad por vicio de constitucionalidad de los preceptos legales reprochados, sino a la conducta de un órgano de la Administración del Estado que, en ejercicio de sus funciones como intérprete administrativo de las disposiciones tributarias – que le reconocen los artículos 6º.A.1º del Código Tributario y 7ºb) de su ley orgánica,



contenida en el DFL N° 7 (Hacienda), de 15.10.1980, que la residencia directamente en su Director - ha fijado, dentro de su competencia, el sentido y alcance de las normas concernidas en la presente acción constitucional. Pero ésta es una reconvencción de mera legalidad, que cuestiona el mérito de la hermenéutica aplicada por un órgano de la Administración del Estado, en virtud de una habilitación legal que no se controvierte.

La ponderación de los elementos de juicio considerados por el intérprete administrativo es tarea de los jueces del fondo y escapa a la jurisdicción de esta Magistratura constitucional (Roles 664, c. 21° y 1006, c. 13°, entre muchos otros);

**UNDÉCIMO:** Que el ejercicio hermenéutico realizado por el SII en actos administrativos que, por lo demás, no se individualizan en su identidad específica en el requerimiento, no implica ejercicio de funciones jurisdiccionales ni menos un intento de revisar los fundamentos o contenidos de resoluciones judiciales sujetas a un reclamo judicial en tramitación, como en la especie.

Este razonamiento justifica la decisión de desestimar también este motivo de inaplicabilidad;

**DUODÉCIMO:** Que corresponde enfatizar que la actora de autos no formula disquisiciones dirigidas a descalificar la constitucionalidad de los artículos 21, literal j) y 33.1°g) de la LIR, de modo tal que, atendida solamente la argumentación que precede, el requerimiento deducido a fojas uno y siguientes será desestimado en todas sus partes.

**Y TENIENDO PRESENTE** lo preceptuado en el artículo 93, incisos primero, N° 6°, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la Constitución Política de la República y de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

**SE RESUELVE:**

**1) QUE SE RECHAZA EN TODAS SUS PARTES EL REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD DEDUCIDO A FOJAS 1.**

**2) QUE SE DEJA SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA A FOJAS 84. OFÍCIASE AL EFECTO.**

**3) QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE, POR HABER TENIDO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**



**DISIDENCIA:**

Acordada la sentencia con el voto en contra de los Ministros señor Iván Aróstica Maldonado (Presidente), 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 el ejercicio comercial 2016, 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 Vida Tres 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 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.

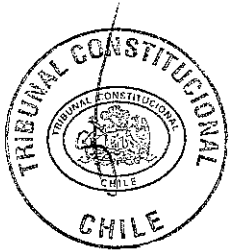
En este sentido, ha de considerarse que el principio de legalidad tributaria es uno de los arbitrios adoptados por el Constituyente para garantizar la seguridad o certeza jurídica, en un ámbito donde aquello es particularmente necesario, dado el carácter coercitivo o coactivo que detentan los impuestos;

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 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. 21º). 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. 22º);



8º) 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;

9º) 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;

10º) Que, no ha de perderse de vista que el artículo 31 se ubica en el Párrafo 3º 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. El mismo parte 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;



**11º)** 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, permitiendo, en definitiva la imposición de un tributo con vulneración a aquel principio;

**El Ministro señor José Ignacio Vásquez Márquez estuvo por acoger el requerimiento respecto de la impugnación del artículo 21 literal i) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, compartiendo los argumentos expuestos en la disidencia que precede, pero haciendo presente las siguientes observaciones:**

**1º** Que tal como se ha indicado en la disidencia del presente fallo, la falta de una observancia plena del principio de legalidad tributaria se traduce en la ausencia de criterios objetivos sobre los cuales aplicar en definitiva el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que se traduce, para el caso concreto, en un atentado al legítimo derecho del contribuyente -en este caso la Isapre- a ser gravado con una carga tributaria contenida en una ley que reúna todos los elementos de la obligación tributaria de manera precisa y objetiva.

**2º** Que, lo anterior queda refrendado al recordar que en estrados fue el mismo Servicio de Impuestos Internos el que reconoció la ausencia de un criterio legal uniforme y determinado acerca del tratamiento tributario que debía darse a las costas judiciales, lo que permite que en la práctica se pueda dar un trato diferenciado a unos contribuyentes frente a otros, cuestión que no resulta armonizable con las garantías constitucionales que deben ser veladas por esta Magistratura.

**3º** Que en dicho contexto, este Ministro previene que no existiendo para el caso particular una plena observancia de los requisitos de certeza y seguridad jurídicas que subyacen al principio de legalidad tributaria, exigible a toda obligación impositiva, la aplicación específica del artículo 21 literal i) de la Ley de Impuesto a la Renta, deviene en contraria a la Constitución, al ser este el precepto que en definitiva impone al contribuyente una carga impositiva carente de todos los elementos de la obligación tributaria, dejando entregado al criterio de la entidad fiscalizadora la determinación de la procedencia del mismo, con la consiguiente afectación a las garantías constitucionales del sujeto gravado, particularmente en lo relativo a la igual repartición de los tributos.

**4º** Que, en consecuencia, el cuestionado artículo, al permitir al SII una imposición arbitrariamente diferenciada de impuestos entre los diversos contribuyentes, a partir del mismo hecho, como se comprueba en la especie respecto de la condena en costas judiciales, este Ministro disidente se manifiesta a





000134  
ciento treinta y cuatro 17

favor de la inaplicabilidad del indicado precepto legal, contenido en el artículo 21 de la Ley de Impuestos la Renta.

El Ministro señor Miguel Ángel Fernández González estuvo por acoger el requerimiento respecto de la impugnación del artículo 31, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, compartiendo los argumentos expuestos en la disidencia de los tres Ministros que precede y, además, conforme a las siguientes argumentaciones:

1°. Que, el requerimiento de inaplicabilidad deducido a fs. 1 tiene como antecedente el hecho que la autoridad tributaria ha rechazado como gasto necesario el pago de las costas personales a que ha sido condenado el requirente en acciones de protección que sus afiliados han deducido para evitar alza en el precio de los planes de salud, lo que se traduce en un mayor impuesto a pagar;

2°. Que, en el caso concreto, se plantea, como se ha dicho, si la aplicación de esa disposición a una específica especie de gastos -las costas derivadas de la condena en recursos de protección deducidos en contra de la Isapre requirente- resulta o no contraria a la Constitución;

3°. Que, en este ámbito, cabe considerar que no compete a esta Magistratura interpretar la ley, pues ello corresponde al juez del fondo, sobre todo, si resulta asentado, que la Excelentísima Corte Suprema ha sostenido "*[q]ue si bien el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la Ley de la Renta, esta Corte ha concluido, a partir de la norma transcrita, que sin duda se refiere a aquellos gastos que se relacionan directamente con el ejercicio o giro del contribuyente, que sean necesarios para producir la renta y que tengan el carácter de inevitables y obligatorios. Esta última característica se desprende de la significación gramatical del vocablo "necesarios", esto es, aquellos desembolsos en que inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar"* (Rol N° 7.855-2013, 16 de septiembre de 2014, c. 5°);

4°. Que, asimismo y sin perjuicio de la abundante jurisprudencia emanada de nuestros Tribunales Superiores en sede de protección, así como de los pronunciamientos que, vinculados con la denominada *Ley de Isapres*, ha emitido esta Magistratura, incluyendo una declaración de inconstitucionalidad en el Rol N° 1.710, cabe tener presente que, por años, el legislador ha optado por mantener vigente la preceptiva que, bajo ciertas condiciones, autoriza a dichas entidades privadas a ajustar el precio de los respectivos planes de salud, las cuales han ejercido esa facultad en la respectiva relación contractual;

5°. Que, tal confluencia de conductas, estatales y privadas, puede justificar la imposición de costas en los recursos de protección, habida consideración que "*(...)tiende a precaver la utilización de los procedimientos en forma dilatoria o contraria a la probidad y buena fe. Por ello, la condena en costas forma parte de las declaraciones que se contienen en la sentencia y que ponen término al procedimiento imponiendo cargas a quien el tribunal estima que ha litigado en forma desleal o que carece de motivo plausible para hacerlo (...).*"





*Que, como puede apreciarse, dicha posibilidad, cuyo fundamento se encuentra en la propia Constitución, se vincula, esencialmente, con el respeto a la función jurisdiccional y a la adecuada impartición de justicia, en cuanto "como se ha dicho- la condena en costas busca desincentivar al litigante temerario o abusivo. No se trata, entonces, de un instituto sancionatorio abierto que autorice arbitrio en su determinación, sino que, más bien, como ya lo señaló esta Magistratura: "el derecho sí cuenta con una serie de instrumentos destinados a desincentivar la litigación infundada o puramente dilatoria, y que son idóneos para tales objetivos, pues sí discriminan y desincentivan los libelos que carecen de fundamento plausible. Entre ellos, los exámenes de admisibilidad y la condenación en costas" (sentencia rol N° 1345)" (Rol N° 1.557, c. 18° y 19°);*

6°. Que, ahora bien y examinando la evolución de la preceptiva legal impositiva en materia de gastos, desde su incorporación en la Ley N° 3.996, en 1924, como "gastos ordinarios", hasta el actual Decreto Ley N° 824, pasando por el Decreto Ley N° 755, de 1925, las Leyes N° 7.750 y N° 8.419, de 1944 y 1946, y la Ley N° 15.594, en 1964, es posible concluir que "(...) en virtud de un análisis histórico de la institución de los gastos tributarios, las motivaciones que tuvo el legislador para su establecimiento fueron similares en la Ley N° 3.996 de 1924 y en la Ley N° 8.419 de 1946. Sin embargo, dichas motivaciones cambiaron en la Ley N° 15.591 de 1964, en el sentido de eliminar la generalidad del requisito de que los gastos debían tener el carácter de "ordinario". Esta última motivación se mantuvo en el Decreto Ley N° 824 de 1974" (Pedro Gallardo Burgos: "Análisis de la Evolución Histórica del Concepto de Gastos Necesarios para producir la Renta - Costas Judiciales como Gasto Necesario para producir la Renta", Revista de Estudios Tributarios N° 17, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2017, p. 107).

Por ello, el autor sostiene que "(...) los gastos por costas judiciales necesariamente deben ser aceptados como una rebaja de la renta bruta de conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en atención a que el no cumplimiento de la sentencia puede generar el cierre del negocio. Es decir, el solo hecho de ser una sentencia dictada por un juez lo hace obligatorio para la empresa, ineludible, y por lo tanto, necesario para producir la renta, al existir una incidencia directa en los ingresos, porque al dar cumplimiento a la sentencia se está asegurando la continuidad del giro, y por ende de sus ingresos" (p. 108);

7°. Que, cabe añadir, pues constituye un criterio emanado de la misma autoridad administrativa, que, con motivo de créditos incobrables, el Servicio de Impuestos Internos (Circular N° 24, 24 de abril de 2008) ha sostenido que esa condición debe acreditarse mediante evidencia suficiente que confirme que las acciones de cobranza razonables, tendientes a "proteger el patrimonio del contribuyente e indirectamente el interés fiscal", lo cual subyace también en una determinación emitida en un ámbito análogo al de esta causa, en el Ordinario N° 2.984, 28 de octubre de 2016. (Pablo Peirano Zúñiga: "Derecho de Defensa en Causas Tributarias, Honorarios Legales y Gastos Necesarios para producir la Renta", Revista de Derecho Tributario Vol. 2, Universidad de Concepción, 2017, pp. 52 y 54).

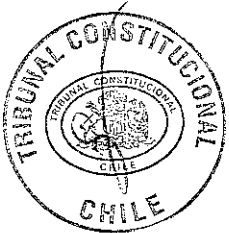
000135  
ciento treinta y cinco

En este acto administrativo se aceptan como gastos necesario los honorarios pagados en la defensa judicial del contribuyente en un litigio incoado en el exterior, cumpliendo las condiciones allí previstas, sea o no favorable la decisión del tribunal correspondiente, dado que "(...) *toda defensa de un contribuyente asumida por un letrado, que se relacione con materias propias del giro de la empresa, ya sea en materias laborales, civiles, administrativas, tributarias, u otras materias que deba enfrentar en su giro habitual, constituye el ejercicio ilegítimo del derecho a defensa asegurado por la Constitución*".

8°. Que, al contrario, el criterio sostenido por la autoridad administrativa, en el caso de autos, consta en el Ordinario N° 137, de 22 de agosto de 2016, que "(...) *sólo tiene por objeto analizar el tratamiento tributario aplicable a las costas personales a que son condenadas las ISAPRES en recursos de protección interpuestos por sus afiliados reclamando alzas unilaterales de sus planes de salud*", a propósito de lo cual el Servicio de Impuestos Internos concluye que "[l]os desembolsos incurridos por los contribuyentes señalados, por concepto de costas personales a las 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".

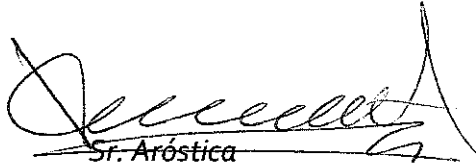
9. Que, siendo así, la aplicación del artículo 31 inciso primero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en este caso, resulta contraria a la Constitución porque incurre en una discriminación o diferencia arbitraria que se impone sólo a una especie única de sujeto pasivo de acciones de protección condenado en costas, cuyo es el caso de la requirente, en contra de lo asegurado en el artículo 19 N° 20° inciso segundo de la Carta Fundamental, en relación con sus numerales 2° y 22°, sin que, por último, sea argumento suficiente para concluir en contrario que, al acogerse el recurso de protección, no habrá alza y, por ende, aparentemente, no existirá utilidad, pues, evidentemente, no ha resultado así en el conjunto global de la actividad que desarrolla la Isapre, ya que, de lo contrario, no se habría generado el impuesto del que se pretenden descontar estos gastos.

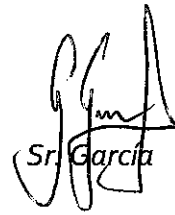
Redactó la sentencia el Ministro señor Domingo Hernández Emparanza; la disidencia, la Ministra señora María Luisa Brahm Barril, y los votos concurrentes a la disidencia, los Ministros que respectivamente los suscriben.

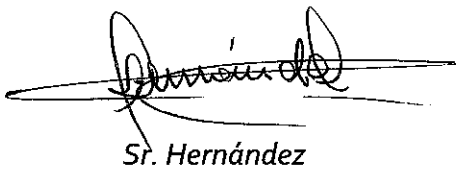


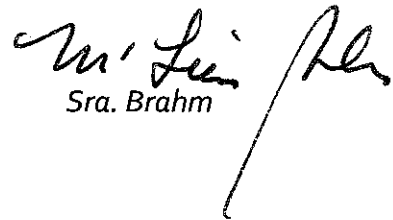


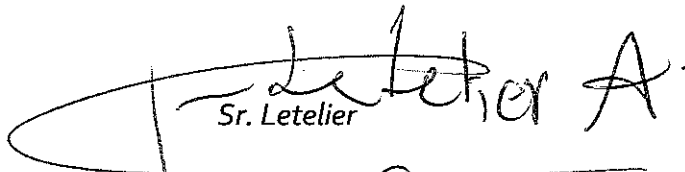
Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.  
Rol Nº 4041-17-INA.

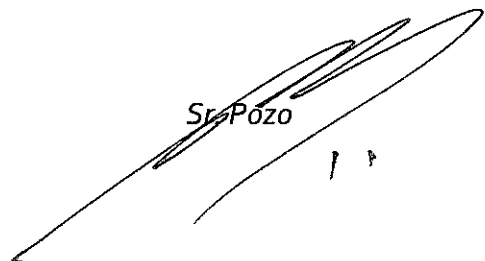
  
Sr. Aróstica

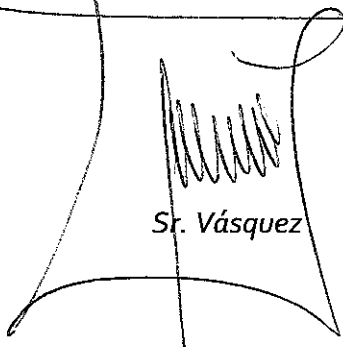
  
Sr. García

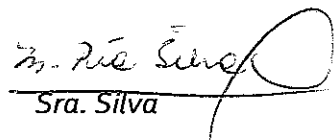
  
Sr. Hernández

  
Sra. Brahm

  
Sr. Letelier

  
Sr. Pozo

  
Sr. Vásquez

  
Sra. Silva

  
Sr. Fernández

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor Iván Aróstica Maldonado, y por sus Ministros señores Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza, señora María Luisa Brahm Barril, señores Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva, José Ignacio Vásquez Márquez, señora María Pía Silva Gallinato y señor Miguel Ángel Fernández González.

Autoriza el Secretario subrogante del Tribunal Constitucional, señor José Francisco Leyton Jiménez.

