



000367 1
trescientos sesenta y siete

Santiago, veintiocho de mayo de dos mil diecinueve.

VISTOS:

Introducción

A fojas 1, con fecha 24 de noviembre de 2017, Isapre Cruz Blanca S.A. deduce requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de las partes que indica del artículo 21; del artículo 33, número 1, letra g), y del artículo 31, inciso primero, 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 Cruz Blanca S.A. con Servicios de Impuesto Internos", sustanciada ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, bajo el RUC N° 16-9-0001511-2, RIT GR-18-00195-2016.

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 170 y 334).

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 342). Por su parte, no fueron evacuadas presentaciones por los órganos constitucionales interesados.

Preceptos legales impugnados

Los preceptos legales impugnados disponen:

Artículo 21, incisos primero y tercero.- (vigente antes de la Ley N° 20.630)

Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado del mismo, todas aquellas partidas señaladas en el 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.

... Las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el número 1 del artículo 58, deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero...

Artículo 21, inciso primero, numeral i.- (vigente después de la Ley N° 20.630)

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 31°.- *La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio...*

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 7 liquidaciones del año 2016 (N° 120, 121, 122, 125, 126, 127, 128), mediante las cuales la Dirección de Grandes Contribuyentes, aplicando 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 \$1.679.272.205.- (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 las 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 han sido acogidos. La aplicación de los preceptos legales impugnados, según la actora, resulta decisiva en la resolución del asunto, en cuanto a que, de no declararse su inaplicabilidad, el Tribunal Tributario –aplicando las partes impugnadas del artículo 31, inciso primero, y del artículo 33, numeral 1°, letra g)-rechazará 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 la Isapre requirente, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 21, deberá pagar un impuesto único por dicho concepto, que asciende al 35% del valor de las costas pagadas.



000368
Ciento treinta y ocho

3

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 2, 3, 20 y 26, y a los artículos 63, N° 14, y 65, inciso cuarto, N° 1, 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, que las Isapres carecerían de motivo plausible para litigar en los recursos de protección, ya que las Cortes los han acogido constantemente por estimar que existe un actuar arbitrario de la Industria. Lo anterior implicaría un actuar de mala fe de su parte, por lo que estima 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 debería 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 impedírsele el ejercicio de su actividad económica, debido a estas trabas procesales y excesivos gravámenes económicos que se le





presentan para poder litigar. Añade que en algunas oportunidades se han rechazado los recursos de protección contra las Isapres, por lo que no puede impedírseles el derecho a defensa, suponiendo que automáticamente serán acogidos los recursos y se las condenará en costas.

Además, da por conculcado el principio de igualdad ante la ley y de igualdad ante los tributos, al darse un tratamiento explícitamente arbitrario a uno de los litigantes, en cuanto a la Industria de las Isapres se les deniega por el Servicio de Impuestos Internos la posibilidad de rebajar las costas personales como gasto necesario para producir la renta, sobre la base de una presunta mala fe, y en términos tales que se configura una sanción, en circunstancias que no se confiere dicho tratamiento a los demás contribuyentes.

Traslado del Servicio de Impuestos Internos

El Servicio de Impuestos Internos, en su presentación de 15 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*.



000369
trescientos sesenta y nueve 5

Tampoco se vulnera el principio de igualdad ante la ley, ni la igualdad ante los tributos, desde que se está otorgando el mismo tratamiento tributario a todos quienes se encuentran en análogas situaciones, sin que exista diferencia con respecto al tipo de contribuyente, debiendo todos acreditar la concurrencia de los requisitos legales para que proceda la rebaja. El sistema tributario dispuesto por los preceptos impugnados, no determina la creación de un nuevo impuesto, o de una carga tributaria improcedente, sino que son normas relativas al procedimiento para determinar la base imponible sobre la cual pagarán el impuesto.

Además de estas argumentaciones sobre el fondo, el Servicio de Impuestos Internos, insta por el rechazo del presente requerimiento aduciendo que en él se 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 355 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° 4041-17-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 366).

Y CONSIDERANDO:

I) CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD

PRIMERO: Que la requirente Isapre CRUZ BLANCA S. A. impugna la constitucionalidad de los artículos 31; 33 N° 1, letra g) y 21, 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 los artículos N°s 2°, 3°, 20, y 26 y a los artículos 63, N° 14, y 65 inciso cuarto, N° 1, de la Constitución Política de la República.

El requerimiento incide en la reclamación tributaria deducida por Isapre CRUZ BLANCA S.A. seguida ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la





Región Metropolitana, caratulada "Isapre Cruz Blanca S.A. con Servicios de Impuesto Internos" (RUC N° 16-9-0001511-2, RIT GR-18-00195-2016), 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 2016, fundadas en el Ordinario N° 137, dictado por el Director del Servicio de Impuestos Internos de 22 de agosto de 2016 y que se pronunció sobre la consulta emanada de la Dirección de Grandes Contribuyentes, que buscaba aclarar un pronunciamiento previo del Subdirector Normativo, sobre el tratamiento tributario que debía 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.

Razonando sobre el particular, el requirente sostiene *"la aplicación realizada por el S.I.I. en las liquidaciones de los preceptos legales impugnados"* de la Ley de la Renta derivarán *"en la provocación de efectos contrarios a la Constitución Política en el caso particular, para el evento de confirmarse su aplicación"* (fs. 11), por cuanto el SII *"al crear de facto un impuesto ajustando una interpretación de los hechos y la ley solo a un fin recaudatorio"* (fj. 6), infringió las normas constitucionales a que alude.

SEGUNDO: Que el origen de la interpretación que ha dado el Servicio de Impuestos Internos a los preceptos legales impugnados y que la actora constitucional rebate, deriva, como ya se señaló, del contenido del **Oficio ordinario N° 137** (22.08.2016), de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos. 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 interpuestos por sus afiliados al reclamar por las alzas unilaterales de sus planes de salud.

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*



000370
Tribunales retento

7

disposiciones tributarias" tanto en el Código Tributario como en su ley orgánica (artículos 6°A).1° y 7°b), respectivamente, puede infringir expresas garantías constitucionales, por la sola circunstancia de colisionar con otra diversa sustentada por un contribuyente.

En ese sentido, es claro que la determinación acerca de si los gastos sufragados por la reclamante y actora constitucional reúnen o no las condiciones exigidas por el artículo 31 de la LIR para ser considerados gastos necesarios para producir la renta es una cuestión de pura legalidad, que no puede ser evaluada en su mérito por esta Magistratura constitucional.

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

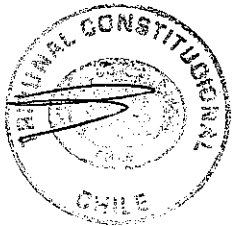
Ambas formulaciones, constitutivas de cuestiones de mera legalidad, escapan de la jurisdicción de esta Magistratura, a la que no corresponde determinar si un acto administrativo, como lo es el mentado ordinario emanado de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, se ajusta o no a la Constitución, 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. 22°; 480, c. 32° y, en una perspectiva más general, Roles 3432, c. 2° y 3309, c. 10°, entre muchas otras).

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

II) IGUALDAD ANTE LA LEY

CUARTO: Que la infracción al artículo 19.2° del Texto Fundamental se cometería porque al impedirse a Cruz Blanca rebajar de su base imponible gastos que al resto de los contribuyentes sí se les permite deducir, se da *"un trato diferenciado a mi representada, sin que ello obedezca a parámetros objetivos y ajustados a la razón"*, ya que el SII *"realiza una aplicación de una norma legal de carácter general, sólo a las Isapres, sólo en los casos de acciones constitucionales de protección y sólo en el caso en que la condenada al pago de las costas sea una Isapre, de tal manera que sólo cumpliéndose dichas hipótesis en específico estaríamos ante un gasto rechazado en vez de un gasto necesario para producir renta"* (fs. 43);

QUINTO: Que la igualdad ante la ley no es, desde luego, un derecho absoluto: se encuentra sujeta a la posibilidad de diferenciaciones razonables





entre quienes no se encuentran en una misma condición. Lo que se prohíbe constitucionalmente, por tanto, es la diferenciación arbitraria. Inspirada en el concepto aristotélico de la *isonomía*, expresado en la *Ética* a Nicómaco – los iguales deben ser tratados como iguales y los desiguales, como desiguales – nuestra jurisprudencia constitucional ha establecido algunos criterios orientadores respecto de los requisitos mínimos necesarios para justificar la posibilidad de legitimar por el legislador la introducción de diferencias que no rebasen el límite de la arbitrariedad: éstas deben ser en primer lugar, **razonables y objetivas**, orientadas a un **fin lícito**, amén de **adecuadas y necesarias** (STC Roles 53, c. 72; 219, c. 17°; 811, c. 18°; 807, c. 22°1133, c. 17° y 1234, c. 13°, entre muchas otras).

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

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

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

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

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



000371
trescientos setenta y uno

9

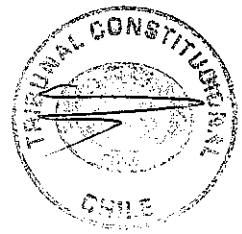
III) IGUAL PROTECCIÓN DE LA LEY EN EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS

SÉPTIMO: 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 impone un desincentivo a la garantía de acceso a la jurisdicción porque la actitud procesal que adopte la Isapre –en el caso, sostiene Cruz Blanca, que, últimamente, se ha allanado a la pretensión de los recurrentes (fj. 26)- es indiferente, ya que igualmente es condenada en costas, por lo cual el ejercicio del derecho de defensa jurídica lleva implícito soportar un impuesto-sanción, y b) a que el solo hecho de haber informado Cruz Blanca los recursos de protección interpuestos por una minoría de sus afiliados, no puede ser calificado como una actuación de mala fe o ilegal, sin vulnerar el derecho a la defensa para plantear su posición en esos requerimientos;

OCTAVO: Que en orden a la **tutela judicial efectiva**, específicamente resguardada en el inciso 3° del mencionado artículo 19 constitucional, resulta evidente que las instituciones de salud 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. 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 ha explicitado la Corte Suprema, el alza en los planes debe explicarse por un *"cambio efectivo y plenamente comprobable del valor económico de las prestaciones médicas, en razón de una alteración sustancial de sus costos y no por un simple aumento debido a fenómenos inflacionarios o a la injustificable posición de que la variación pueda estar*





condicionada por la frecuencia en el uso del sistema ..."(SCS Roles 6400-2008, de 21.10.2008, c. 5°; 824-2010 (25.01.20), cc. 3° y 4° y 6915-2009 (16.09.2010, c. 6°).

La 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 Cruz Blanca, en particular, ajustaran su conducta a la interpretación que la Corte Suprema ha realizado en orden a los requisitos necesarios, para que el aumento en los precios bases de los planes de salud sea legítimo, con lo cual los arbitrios constitucionales intentados dejarían de prosperar por esta causal.

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

NOVENO: Que en lo tocante al **derecho a la defensa**, específicamente desarrollado en el inciso 2° del ordinal 3° del artículo 19 constitucional, aduce el requerimiento que su representada ha debido comparecer e informar en los recursos de protección, bajo apercibimiento de ser multada, *"y si se ejerce el derecho a defensa, se impondría un impuesto-sanción del 35%, al permitirlo la expresión "necesario" contenida en el artículo 31 de la LIR"*, por lo que *"la actitud procesal que adopte la Isapre será indiferente para los efectos de las aplicación de las normas aplicadas"*(fs. 55).

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



000372
Tercientos setenta y dos

alguna con el derecho a la defensa jurídica, en los términos en que ésta ha sido concebida por el constituyente. Luego, tampoco esta contravención constitucional aparece como acreditada.

IV) IGUALDAD ANTE LAS CARGAS PÚBLICAS, LEGALIDAD TRIBUTARIA Y RPROPORCIONALIDAD

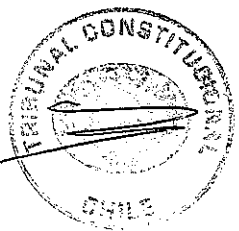
DÉCIMO: Que la aplicación que el SII hace de los artículos 21, 31 y 33 N° 1 letra g) de la LIR vulneraría – a juicio de la requirente – tres de los elementos componentes del principio de igualdad ante las cargas públicas, contenido en el artículo 19.20 de la Carta Fundamental. Estos serían: a) El principio de legalidad tributaria, ya que la aplicación de las normas impugnadas *"no cumple con los requerimientos mínimos exigidos en relación al deber de describir completamente el hecho gravado"* (fs. 57), ya que el requisito que impone el inciso 1° del artículo 31 de la LIR de que los gastos sean "necesarios" es abierto y subjetivo, dependiendo finalmente de quien aplique la norma cuando el gasto producirá la renta y cuando no; b) El principio de igualdad, pues la exigencia del pago de un tributo especial, como consecuencia de la aplicación de las normas cuestionadas, *"significa un trato diferenciado a Cruz Blanca y por el solo hecho de ser una Isapre"* (fj. 59), ya que *"dicha aplicación no se realiza en el caso de otras entidades condenadas al pago de costas en acciones constitucionales de protección por otras materias ni tampoco en el caso de los gastos incurridos por las Isapres en defensa de sus propias pretensiones"* (fs. 60), y c) el principio de proporcionalidad o justicia tributaria, pues no existen ni se han informado fundamentos o razones suficientes para dar un trato desigual a las Isapres (fj. 59).

Aunque desarrollados en apartados distintos, estos tres literales resumen en su esencia el cuestionamiento de constitucionalidad del epígrafe.

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

El principio de legalidad de los tributos significa, como apuntan la doctrina y la jurisprudencia, que la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, es la ley. Dichos elementos esenciales son: el hecho gravado, la base imponible y la forma de determinarla, el sujeto obligado, la tasa o cuantía del tributo a aplicar y las situaciones de infracción y exenciones (STC Roles 822 (13.11.2007), cc. 5° y 6° 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:

DUODÉCIMO: 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



Trescientos setenta y tres

"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 aquella 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 en conjunto con los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 4° N° 1- preceptos constitucionales que el requerimiento asimismo considera infringidos-, de acuerdo a lo antes sostenido, no se ha visto entonces sobrepasado;

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

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

DECIMOQUINTO: Que, en consecuencia, no es argumento convincente que la violación del principio de igualdad se produzca porque, en este caso, la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el Oficio 137 tantas





veces citado, grave a una sociedad con el pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR por el desembolso de costas personales, solo en atención a su naturaleza. Ello porque el legislador tributario grava por igual a todas las instituciones de salud previsional que se encuentren en la misma condición, sin discriminar o hacer diferencias respecto de ellas, por lo que toda sociedad que se encuentre en la misma posición jurídica estará obligada, en principio, y siempre que concurren similares fundamentos de hecho, al pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR por el desembolso de costas personales. Aproximación que se refuerza teniendo en cuenta, además, y como ya se ha señalado, que el objeto del requerimiento deducido es la inaplicabilidad de la interpretación realizada por la autoridad tributaria respecto de los preceptos que se señalan como impugnados. Circunstancia que presenta el carácter de cuestión de mera legalidad, por lo que se sustrae de las competencias que la Constitución Política de la República ha otorgado a esta Magistratura;

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

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

Razón suficiente para desvirtuar asimismo este capítulo del requerimiento;

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

Como presupuesto de análisis, cabe destacar desde luego que nuestra Constitución no recoge explícitamente el principio de proporcionalidad en su



articulado, si bien el intérprete constitucional ha reconocido manifestaciones del mismo, que forman parte del más general **principio de interdicción de la arbitrariedad**, con diversas concreciones dentro del ordenamiento constitucional, como en los artículos 19.2º; 19.16, inciso 2º; 19.22 y en el propio inciso 2º del artículo 19.20 (Para un mayor desarrollo, puede consultarse la sentencia Rol 2922 (29.09.2016) de este Tribunal, especialmente cc. 19º y 20º).

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

DECIMOCTAVO: Que, por vía simplemente consecucional, si no concurre ninguno de los defectos de constitucionalidad imputados, menos los preceptos legales objeto de esta impugnación podrían importar un atentado al núcleo esencial de los respectivos derechos o imponerle al requirente exigencias que los hagan irrealizables, los entraben más allá de lo razonable o los priven de tutela jurisdiccional, en lo que radica el busilis de la garantía resguardada en el numeral 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental.

V) PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA

DECIMONOVENO: Que finalmente, la requirente expone que la "aplicación" o "interpretación" dada por el SII a las normas objeto de su cuestionamiento de inaplicabilidad, infringirían el "*principio de la confianza legítima y la doctrina de los actos propios*" (foja 6). Si bien esta es solo una alegación de contexto, que no se replica al sistematizar las situaciones de conflicto constitucional, reflexionaremos sobre sus implicancias.

VIGÉSIMO: Que el objetivo del principio de confianza legítima es "*limitar la actividad del poder público para impedir que este destruya sin razón suficiente la confianza que su actuación haya podido crear en los ciudadanos sobre la estabilidad de*



una determinada situación jurídica" (SANZ RUBIALES, líigo: "El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario", en: Revista de Derecho Comunitario Europeo, año 4, N° 7, 2000, pág. 91).

Esta limitación, sin embargo, no otorga un estatus de invariabilidad a las regulaciones preexistentes; simplemente previene el ejercicio abusivo de la potestad legislativa, en cuanto pueda comprometer posiciones jurídicas subjetivas consolidadas.

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

VIGESIMOPRIMERO: Que, desde luego, más que a la inaplicabilidad de los artículos impugnados de la LIR, la objeción de constitucionalidad apunta, manifiestamente, a la interpretación que del artículo 21 del Código Tributario ha hecho la Dirección Nacional del SII, sin que el razonamiento vertido haga alusión alguna a la forma en que aquellos preceptos objetados sean contrarios a las normas constitucionales que configurarían el principio de confianza legítima. Está claro por lo demás, en este punto, que la requirente no refuta la legitimidad constitucional del aludido artículo 21, sino exclusivamente su errada aplicación por parte del órgano fiscalizador requerido, que habría modificado una interpretación sustentada históricamente por el SII, en sentido contrario al postulado en el oficio 137, de 2016.

VIGESIMOSEGUNDO: Que es en la propia Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado N° 18575, en su texto refundido, coordinado y sistematizado, fijado en DFL N° 1/19653 (17.11.2001) la que en el acápite final de su artículo 2° nos recuerda que "[T]odo abuso o exceso en el ejercicio de sus potestades (de la Administración) dará lugar las acciones y recursos correspondientes". Con lo cual posiciona el tema, como lo hemos señalado, en el ámbito de la legalidad: si un órgano de la Administración del Estado ejerce su potestad normativa de interpretar la ley tributaria en forma abusiva o excesiva – que es lo que en la especie se imputa al SII - el particular afectado queda habilitado para interponer los recursos administrativos y las acciones jurisdiccionales que le franquea el ordenamiento jurídico. Así lo ha hecho la requirente, por medio de la reclamación que constituye el presupuesto de este requerimiento;



000375

17

Trecientos setenta y cinco

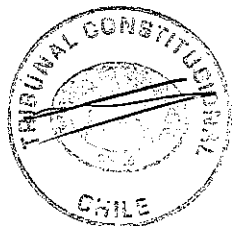
VIGESIMOTERCERO: Que el principio de confianza legítima, profusamente desarrollado en el derecho europeo, particularmente alemán, que es su fuente de origen - de donde fue recogido en el derecho español y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea - ha tenido también algún grado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

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

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

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

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





Y visto 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 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 170. OFÍCIESE 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,



000376
Trecientos setenta y seis

19

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;

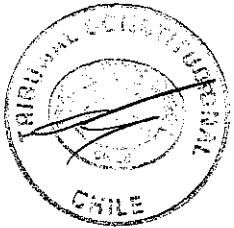
2º) Que, en estos autos, la requirente – Isapre Cruz Blanca S.A.– ha impugnado la aplicación de la frase “*necesarios para producirla*”, contenida en el artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la Renta, entre otros argumentos, por considerar que su aplicación, al caso de marras, importa una transgresión 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 (sff). 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;



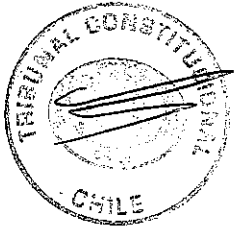
Incidentes retentivos

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 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:

1º. 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;

2º. 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;



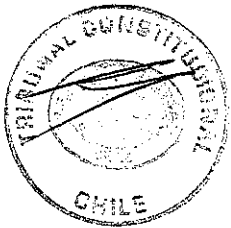
000378
Tercientos setenta y ocho

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).

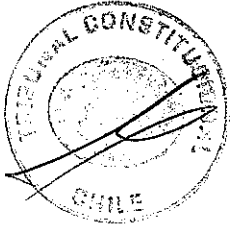
Por ello, el autor sostiene que "(...) los gastos por costas judiciales necesariamente deben ser aceptados como una rebaja de la renta bruta de conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en atención a que el no cumplimiento de la sentencia puede generar el cierre 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). 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".



000379 25
trecientos setenta y nueve

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.

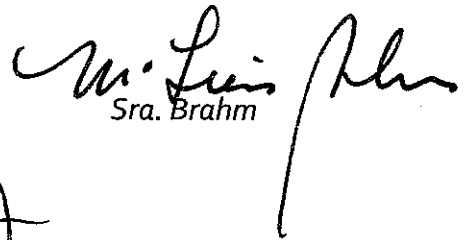


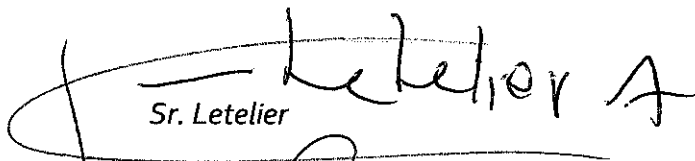
Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.
Rol N° 4097-17-INA.

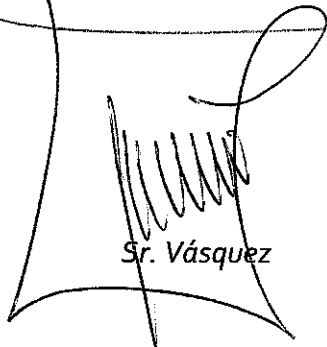

Sr. Aróstica

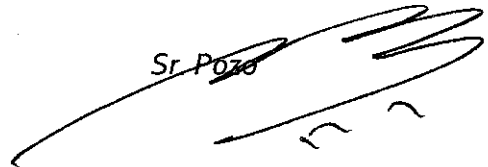

Sr. Hernández


Sr. García

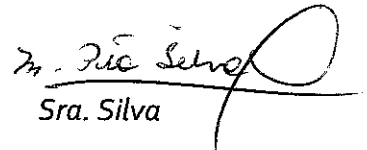

Sra. Brahm


Sr. Letelier


Sr. Vásquez


Sr. Pozo


Sr. Fernández


Sra. Silva

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.

