



000458
cuatrocientos cincuenta y
ocho

Santiago, veintisiete de marzo de dos mil diecinueve.

VISTOS:

Con fecha 07 de septiembre de 2017, en representación de ISAPRE COLMENA GOLDEN CROSS S.A., los abogados Sra. Loreto Silva Rojas y el Sr. Ricardo Escobar Calderón, han requerido la inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 21 i), 33 N° 1, letra g) y 31, inciso primero, en las partes que señala, de la Ley de Impuesto a la Renta, para que surta efectos en la causa sobre reclamo tributario, caratulada "Colmena Golden Cross S.A. con SII", sustanciada ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001506-6, RIT GR-18-00198-2016.

Preceptiva legal cuya aplicación se impugna.

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

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

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





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

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

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

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

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

Gestión pendiente.

La gestión pendiente invocada es el juicio de reclamo tributario en contra de las liquidaciones 145, 146, 149, 150 y 151, de 30 de agosto de 2016 emitidas por la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos, en autos caratulados "Colmena Golden Cross S.A. con Dirección de Grandes Contribuyentes", sustanciada ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, bajo el RUC N° 16-9-0001506-6, RIT GR-18-00198-2016.

En cuanto a los fundamentos de hecho y derecho.

Con fecha 28 de septiembre de 2015, mediante notificación N° 1177 de la Subdirección de Fiscalización del SII por la cual se solicita a la requirente documentación con el objeto de revisar el tratamiento tributario de las costas provenientes de sentencias judiciales emitidas por las Cortes de Apelaciones, en cuanto hubieren acogido acciones constitucionales de protección deducidas en contra del incremento del precio de los planes ofrecidos por Colmena e impuesto sanción en costas.

El requirente señala que con fecha 22 de agosto de 2016, el Director del SII dicta Oficio Ordinario 137 en el que se pronuncia sobre la consulta realizada por la Dirección de Grandes Contribuyentes que versa sobre el "tratamiento tributario" que debe darse a las costas a que son condenadas las Isapres en el contexto de recursos de protección en contra de alzas en el precio de los planes de salud. Concluye en dicho oficio la autoridad fiscal que los desembolsos incurridos por los



000459
cuarenta y cinco mil

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

Posteriormente, con fecha 30 de agosto de 2016 el S.I.I., emite las liquidaciones números 145, 146, 149, 150 y 151 que, fundándose en el Ordinario N° 137, rechazan los argumentos presentados por la requirente. El SII determinó que las diferencias de impuestos a pagar para los años 2013, 2014 y 2015 corresponden a un total de \$2.346.487.457. Sostiene la autoridad administrativa que tales erogaciones debían considerarse como gasto rechazado conforme al artículo 33 N°1 LIR, debiendo aplicarse el impuesto único del artículo 21 de la LIR.

Con fecha 19 de diciembre de 2016, se presenta por la requirente reclamo tributario por las liquidaciones números 145, 146, 149, 150 y 151, ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero. Señala el requirente que el reclamo tributario se funda, entre otros aspectos, en que el criterio del SII altera con efecto retroactivo la práctica que dicho organismo público había tenido de aceptar los gastos objeto de las liquidaciones como necesarios para producir la renta, vulnerándose el principio de confianza legítima y el artículo 26 del Código Tributario.



Disposiciones constitucionales que se alegan infringidas.

El requirente señala que la aplicación de estos preceptos legales en la gestión pendiente contradice el texto constitucional, en particular las disposiciones del artículo 19 N° 2, al atentarse contra la igualdad ante la ley; del artículo 19 N° 3, por infracción al derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a defensa; del artículo 19 N° 21, por atentar contra la libertad para desarrollar actividades económicas y del artículo 19 N° 20, al infringir la igualdad y no discriminación arbitraria en materia tributaria, así como el principio de legalidad tributaria, contemplado en los artículos 63, N° 14 y 65, inciso cuarto, numeral primero, todos de la Constitución.

Se señala que la aplicación de los preceptos legales que impugna infringen el principio de legalidad tributaria, consagrado en los artículos 63 N° 14, y 65 inciso 4°, N° 1 de la Constitución, ya que estos artículos de la Ley de la Renta no definen criterios o parámetros que permitan la aplicación de un impuesto de tasa de 35% sobre los gastos que se reputen rechazados por ese concepto. Así, observa que el artículo 21 de la LIR carece de regulación del hecho gravado, lo que atenta contra el principio de legalidad, al corresponder a una cláusula abierta o global, produciendo



en definitiva una incertidumbre jurídica, por no conocer el contribuyente con precisión qué tipo de desembolsos estarán o no afectos al impuesto del artículo 21 de la LIR.

Traslado sobre el fondo del conflicto constitucional.

Con fecha 3 de noviembre de 2017, el Servicio de Impuestos Internos evacuó traslado de fondo conferido, solicitando el rechazo del requerimiento de inaplicabilidad formulado, en todas sus partes. En su respuesta, el requerido señala dos grupos de argumentos.

En primer lugar, desde una perspectiva formal, señala que el conflicto suscitado en autos es una cuestión de mera legalidad, por lo que no corresponde al Tribunal pronunciarse acerca de cuestiones de interpretación o resolver antinomias de los preceptos legales, ya que ello es privativo de los jueces del fondo. En este caso no existiría un conflicto de constitucionalidad, como es pretendido por la requirente. Lo buscado por ellos más bien es impugnar un acto administrativo, esto es, el oficio ordinario 137, solicitándose por la requirente que se declare la improcedencia del criterio adoptado por el SII respecto a la rebaja de partidas de título de gasto necesario para producir la renta.

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

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

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



000460

cuarenta y seis

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

Vista de la causa y acuerdo.

Con fecha 5 de diciembre de 2017 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos de los abogados anunciados, en representación de las partes. Posteriormente, en Sesión de Pleno de 15 de diciembre de 2017 se adoptó el acuerdo de rigor (certificados de fojas 456 y 457).



CONSIDERANDO:

I) CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD

PRIMERO: Que la requirente Isapre COLMENA GOLDEN CROSS S.A. impugna la constitucionalidad de los artículos 31; 33 N° 1, letra g), y 21, todos del decreto ley N° 824, de 1974, sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), preceptos cuya aplicación al caso concreto - que se ventila ante la justicia ordinaria - produciría en el caso concreto un efecto inconstitucional, con vulneración de las garantías constitucionales contenidas en los artículos 19, N°s 2°, 3°, 20; 63 N° 14 y 65, inciso 4° N° 1, de la Constitución Política de la República.

El requerimiento incide en la reclamación tributaria deducida por Isapre COLMENA GOLDEN CROSS S.A. ante el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero, caratulada "COLMENA GOLDEN CROSS S.A con SII.", con motivo de la aplicación del impuesto único del artículo 21 de la LIR respecto de costas personales imputadas por el contribuyente a título de gastos necesarios para producir la renta, que en definitiva fueron rechazados como tales por el ente fiscalizador, en liquidaciones de 30 de agosto de 2016;

SEGUNDO: Que en lo sustancial, la actora constitucional rebate el contenido del **Oficio ordinario N° 137** (22.08.2016), de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, que evacua una consulta emanada de la Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Directos del aludido



Servicio (en adelante SII), en torno a la situación tributaria de las expensas por concepto de gastos personales, respecto del contribuyente que es condenado a su pago. Explica el oficio en su introducción que, en el marco de un plan de fiscalización sobre gastos rechazados del artículo 21, inciso 1º de la LIR, se notificó a las Instituciones de Salud Previsional, para verificar el tratamiento tributario aplicable a las costas personales a las cuales fueron condenadas en la tramitación de recursos de protección iniciados por los afiliados a esas instituciones.

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

TERCERO: Que, desde luego, previo a la argumentación constitucional, es necesario determinar si la interpretación vertida por una institución fiscalizadora, como lo es el SII, facultada expresamente para *"interpretar administrativamente las disposiciones tributarias"* tanto en el Código Tributario como en su ley orgánica (artículos 6ºA).1º y 7ºb), 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



000461
cuarenta y siete mil

constitucionalidad es sobreabundante (por vía de ejemplo, cabe citar las sentencias Roles 479, c. 22º; 480, c. 32º y, en una perspectiva más general, Roles 3432, c. 2º y 3309, c. 10º, entre muchas otras).

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

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

CUARTO: Que esta salvaguardia constitucional, recogida en el artículo 19.3º de la Carta Fundamental, se vería violentada – se señala – en una doble perspectiva: a) en cuanto no sólo se impone a la recurrente el pago de las costas, sino que además no se permite su deducción de la renta, siendo que la defensa judicial se relaciona directamente con el giro del negocio y la posibilidad de obtención de ingresos a través del alza de los precios de los planes, y b) respecto a que se encontraría obligada a pagar un impuesto como consecuencia del intento de defensa que Colmena debe efectuar cada vez que se presente un recurso por alza, así queda restringida o perturbada de su derecho a defenderse;



QUINTO: Que en orden a la **tutela judicial efectiva**, específicamente resguardada en el inciso 3º del mencionado artículo 19 constitucional, resulta evidente que la requirente confunde, en su argumentación, los desembolsos por concepto de su propia defensa o representación de un letrado y el pago de las costas al resultar vencida en sede de protección. La defensa judicial en la que incurre la institución de salud previsional se relaciona directamente con el giro del negocio; dicha actividad no se encuentra cuestionada, en esta oportunidad, en cuanto a su calidad de gasto necesario o no.

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

La obstinada insistencia de dichas instituciones privadas en ejercer su potestad legal de revisión, reconocida en el artículo 197 del DFL N° 1 (Salud), de 24.04.2006, sin sujeción a esta razonable restricción fijada jurisprudencialmente por los tribunales superiores del fuero ordinario, ha provocado el acogimiento de los correspondientes recursos de protección y la consiguiente condenación en costas de las recurridas. De donde se infiere que la fatalista predicción en el sentido que la evacuación del informe preceptivo en los recursos de protección implicaría per se un rechazo de las alegaciones y defensas de las Isapres, representa una inaceptable pretensión de principios y una velada descalificación de una posición jurisprudencial significativamente consolidada. Para revertirla, bastaría con que las instituciones concernidas en general y Colmena, 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;

SEXTO: Que en lo tocante al **derecho a la defensa**, específicamente desarrollado en el inciso 2º del ordinal 3º del artículo 19 constitucional, aduce el requerimiento que las disposiciones de la LIR obligan a pagar un impuesto del 35% sobre valores ya desembolsados como consecuencia del intento de defensa que la Isapre debe efectuar cada vez que se presente un recurso de protección con motivo del alza del precio de un plan de salud.

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



000462
cuarenta y seis, dos

que fue objeto ha derivado de una interpretación del SII para excluir dichas costas del concepto de "gastos necesarios" para producir la renta.

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

III) IGUALDAD ANTE LAS CARGAS PÚBLICAS

SÉPTIMO: Que la aplicación que el SII hace de los artículos 21, 31 y 33 N° 1 letra g) de la LIR vulneraría – a juicio de la requirente – vulnera dos de los elementos componentes del principio de igualdad ante las cargas públicas, contenido en el artículo 19.20 de la Carta Fundamental. Estos serían: a) El principio de legalidad tributaria, en cuanto – el artículo 31 de la LIR - "no define(n) criterios o parámetros que permitan la aplicación de un impuesto de tasa 35% sobre los gastos que se reputen rechazados por este concepto" (fs. 17); b) el principio de proporcionalidad o justicia tributaria, pues "la aplicación de un impuesto especial de 35% [...] sólo a las Isapres y sólo a las costas personales provenientes de un tipo de proceso judicial, da lugar a un impuesto manifiestamente desproporcionado e injusto" (fs. 18); c) El principio de igualdad - no obstante vincular la garantía de proporcionalidad y justicia con el principio de igualdad ante la ley -, pues se aplicarían las normas impugnadas para imponer el pago del impuesto único del artículo 21 de la LIR únicamente a las Isapres y no a los demás contribuyentes, ni a gastos de la misma naturaleza aceptados como necesarios para producir la renta;



NOVENO: 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), c. 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)", citado en 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.

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

DÉCIMO: 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 2º 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.



000463
cuatrocientos sesenta y tres

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;

ÚNDECIMO: Que la vulneración al principio de igualdad tributaria se hace consistir, según se ha señalado, en que se estaría imponiendo sólo 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;

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



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



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

DECIMOCUARTO: 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;

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

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

SE RESUELVE:

- 1°) Que se rechaza el requerimiento de inaplicabilidad deducido a fojas 1;
- 2°) Que no se condena en costas a la parte requirente por haber tenido motivo plausible para deducir su acción;
- 3°) Dejase sin efecto la suspensión del procedimiento decretada a fojas 163, oficiándose al efecto.



000464

cuatrocientos sesenta y
cuatro

DISIDENCIA

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

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

A juicio del Servicio de Impuestos Internos, los desembolsos por tal concepto constituyen gastos que deben considerarse tributariamente rechazados, debido a que, pese a su carácter obligatorio por haber sido establecidos por sentencia judicial, no son a su turno necesarios para producir la renta, en tanto aquellos no dicen relación con el giro de la ISAPRE, ni tampoco pueden considerarse destinados a generar ingresos, por lo que correspondería gravarlos con impuesto único, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con lo que disponen los artículos 31 y 33, N° 1, letra g), del mismo cuerpo legal;

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

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

La requirente ha impugnado tales disposiciones en términos parciales – específicamente en las partes que precisa en el petitorio de su libelo que rola a fojas 23- pues considera, entre otras razones, que su aplicación importa una transgresión





del N° 20 del artículo 19 constitucional, aludiendo al principio de reserva legal en materia tributaria (fojas 16);

3°) 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. 17°);

4°) 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 del 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);

5°) 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;

6°) 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



000465

cuatrocientos sesenta y
cinco

la autoridad administrativa" (STC Rol N° 759, C. 85°). 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 33°);

7°) 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 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de la soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, **importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad**" (STC Rol N° 1234, C. 21°). Agregando, en seguida, que "el principio de legalidad supone que las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de **excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración**" (STC Rol 1234, C. 22°);

8°) Que, llevado lo dicho al caso de autos, estos disidentes consideran que la aplicación de los preceptos reprochados, en las partes que han sido impugnadas según consta a fojas 23, y que hemos considerado como un bloque normativo en tanto confluyen todos a producir un preciso efecto, producen un resultado inconstitucional, al verse vulnerado el principio de reserva legal en materia tributaria;

9°) Que, lo anterior se produce, toda vez que la norma central que sirve de fundamento o base para que el Servicio de Impuestos Internos, en la aplicación práctica que se ha dado a las normas, es el artículo 31 de la Ley de Impuesto a la





Renta, contiene una expresión que desdibuja tal principio constitucional, cual es la expresión "necesarios", impugnada en estos autos constitucionales;

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. Las mismas parten por la determinación de los ingresos y la deducción de los egresos, debiendo efectuarse luego los ajustes que se establecen en los artículos 32 y 33 del mismo cuerpo legal;

11º) Que, estos disidentes consideran que aquella expresión, llevada 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 constituye una fórmula demasiado abierta, global o elástica, que no permite conocer con suficiente precisión el alcance de la obligación fiscal, cuando se trata de resolver respecto del tratamiento tributario de las costas judiciales, remitiendo en blanco o de modo genérico al ente fiscal – Servicio de Impuestos Internos – la determinación de un elemento relevante en la configuración de la base imponible;

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

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

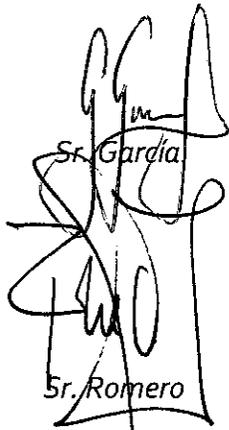


000466
cuatrocientos sesenta y seis

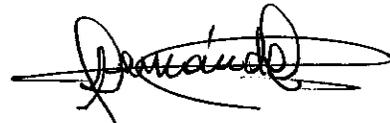
Notifíquese, comuníquese, regístrese y archívese.
Rol N° 3843-17-INA.



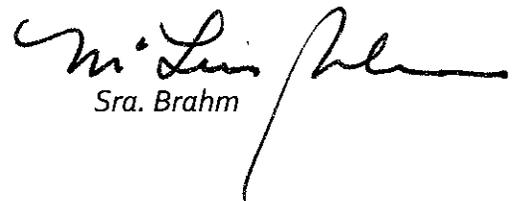
Sr. Aróstica



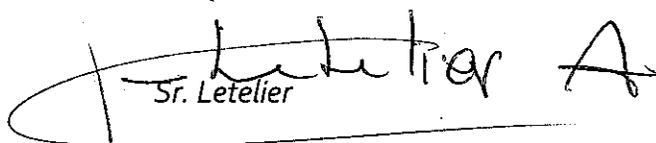
Sr. Romero



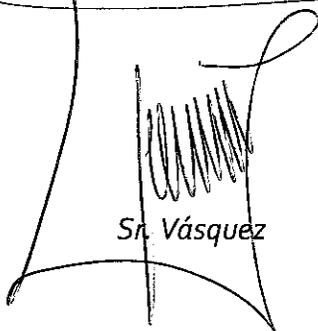
Sr. Hernández



Sra. Brahm



Sr. Letelier



Sr. Vásquez



Sr. Pozo

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

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

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

