RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 31, ART. 30 – D.F.L. N° 1, DE 2005, ART. 197, ART. 198 – CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL, ART. 139, ART. 144. (ORD. N° 137, DE 22.08.2016)

SOLICITA UN PRONUNCIAMIENTO ACERCA DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DE LOS GASTOS POR CONCEPTO DE COSTAS PERSONALES, RESPECTO DEL CONTRIBUYENTE QUE ES CONDENADO A SU PAGO; EN LA SITUACIÓN QUE SE INDICA.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento acerca de la situación tributaria de los gastos por concepto de costas personales, respecto del contribuyente que es condenado a su pago; en la situación que se indica.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que en el marco de un plan de fiscalización Año 2015, sobre gastos rechazados del artículo 21 inciso 1°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), se notificó a las Instituciones de Salud Previsional, respecto de los años comerciales 2013 y 2014, para verificar el tratamiento tributario aplicable a las costas personales a las cuales fueron condenadas, en la tramitación de recursos de protección, iniciados por afiliados a esas instituciones. El tratamiento tributario aplicable en el referido plan de fiscalización, reproduce el criterio impartido en el Memorándum N°132 de 2014, emitido por la Subdirección Normativa (SDN) en respuesta a la consulta efectuada por la Subdirección de Fiscalización sobre la materia.

En dicho Memorándum, se estima que los desembolsos en que incurren las ISAPRES para pagar las costas determinadas por sentencia judicial, no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR, pues no son un gasto necesario para producir la renta y no son inevitables, toda vez que su obligación de pago deriva de una resolución judicial que determinó la existencia de actos u omisiones calificadas de ilegales o arbitrarias, habiéndose enfrentado éstas a un procedimiento cautelar sin haber tenido motivo plausible para litigar, no siendo procedente que un acto de dicha naturaleza pueda transformarse en un gasto deducible tributariamente para quien ejecuta dicho acto contrario a derecho, entre otros argumentos indicados en el mismo documento.

En razón de lo anterior, se citó a los contribuyentes por los AT 2013, 2014 y 2015, por el aumento de los costos de salud de los planes denominados Garantías Explícitas de Salud (GES), como también por el alza de su "Plan Base de Salud".

Añade que, a juicio de los Tribunales, la circunstancia de haber actuado diligentemente enviando la información a sus afiliados, con apego a los procedimientos regulados en la Ley, habría impedido la presentación de las acciones de protección o bien no hubieran sido condenada en costas por las Cortes de Apelaciones, toda vez que desde el origen en ese caso su actuar habría estado dentro del marco legal, sin haber afectado las garantías constitucionales de sus afiliados.

En consideración a lo anterior, se consulta en relación al criterio sostenido tanto por la Subdirección de Fiscalización como por la Subdirección Normativa en cuanto a la calificación de gastos rechazados afectos al artículo 21 de la LIR, a los desembolsos

Obtenido de buscadortributario.cl

efectuados por las ISAPRES a título de costas personales en las que han sido condenadas en los recursos de protección interpuestos en su contra.

II.- ANÁLISIS.

Como primera cuestión, cabe precisar que el presente pronunciamiento 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. Por lo tanto, el presente pronunciamiento:

a) No pretende extenderse a otros casos ni contribuyentes, distintos de las ISAPRES, con el objeto de calificar, de modo general, como gasto rechazado a las condenas en costas personales. Es importante notar que la calificación de gasto rechazado de las condenas en costas personales, en el caso de las ISAPRES, está estrechamente vinculado a las especiales circunstancias de hecho y de derecho por las cuales son condenadas dichas entidades, en el contexto de recursos de protección interpuestos por sus afiliados reclamando alzas unilaterales de sus planes de salud.

b) Por otra parte, y según se explica en el cuerpo del presente análisis, debe entenderse por condena en “costas personales” exclusivamente aquella condena decretada en sede de protección por falta de motivo plausible para litigar; esto es, como una medida que en términos generales sanciona manifestaciones de mala fe procesal.

c) Por lo tanto, el presente pronunciamiento en caso alguno analiza el tratamiento tributario que correspondería aplicar a los gastos incurridos por las ISAPRES en la defensa de sus propias pretensiones en estrados (esto es, los gastos asociados al pago de honorarios de los abogados que asumen la defensa procesal de las ISAPRES frente a los recursos de protección interpuestos por los afiliados, en virtud de mandato judicial). En otras palabras, no debe confundirse el tratamiento tributario de las condenas en costas personales con el tratamiento que podría corresponder a los gastos asociados a la propia defensa de sus pretensiones y en los cuales las ISAPRES puedan incurrir.

Dicho lo anterior, y en lo que respecta a la materia consultada, se informa lo siguiente.

1. Las costas personales, en general.

Las costas se definen como los gastos inmediatos y directos que origina una gestión judicial y que deben ser soportados por las partes en conformidad a la Ley . Las costas se dividen en procesales y personales. Son personales las provenientes de los honorarios de los abogados y demás personas que hayan intervenido en el negocio, de acuerdo al artículo 139, del Código de Procedimiento Civil.

Una vez terminado el juicio, el tribunal en su sentencia debe hacer un pronunciamiento sobre la suerte del pago de las costas; y por consiguiente dicha obligación si bien tiene su fuente en la Ley, tiene que ser declarada por el tribunal.

En cuanto a la naturaleza de las costas personales (y procesales), desde un punto de vista general, es pertinente recordar el Mensaje del Código de Procedimiento Civil, a propósito de la “promoción de incidentes, con el solo fin de retardar la entrada en la litis o de

Obtenido de buscadortributario.cl

paralizar su prosecución… arbitrio de que con frecuencia usan los litigantes de mala fe. Para corregir este mal, se adoptan diversas precauciones, facultando a los jueces para rechazar de oficio los incidentes que aparecieren inconexos con el pleito, determinando el tiempo en que es lícito promoverlos, estableciendo que su tramitación se haga en ramo separado y no detenga la acción principal, salvo que sea ello absolutamente indispensable, y fijando penas para los litigantes que promovieren y perdieren más de tres incidentes dilatorios, pues hay en tal caso presunción vehemente de mala fe.”
En consecuencia, puede entenderse como manifestación de ese principio de buena fe lo dispuesto en el artículo 139 en relación al 144 del Código de Procedimiento Civil, en el sentido que si una parte es vencida totalmente en un juicio o en un incidente, puede ser condenada al pago de las costas, a menos que el tribunal estime que ha litigado con motivo plausible.
De este modo, si la parte no sólo es completamente vencida en juicio (lo cual no necesariamente supone condenar en costas), sino que además – en concepto del tribunal – carece de motivo plausible para litigar, implica que la condenación en costas contiene un reproche sobre el comportamiento procesal del litigante (mala fe). Esto es, representativa de una conducta contraria a la buena fe, fraudulenta o contradictoria.
2. Las costas personales en sede de protección.

El apartado 11 del Auto Acordado sobre Tramitación y Fallo del Recurso de Protección de las Garantías Constitucionales, dictado por la Corte Suprema el 27 de junio de 1992, dispone que “tanto la Corte de Apelaciones como la Corte Suprema, cuando lo estimen procedente, podrán imponer la condenación en costas”.
A partir de ahí, podría entenderse que, en sede de protección, la condenación en costas no supondría reproche alguno al comportamiento del perdidoso, porque a diferencia de la jurisdicción común, no sería necesario invocar la falta de fundamento plausible para litigar o la mala fe procesal. De este modo, la condena en costas personales en sede de protección no podría calificar como gasto rechazado.
Sin embargo, en la práctica y en concreto, no ha sido ese el criterio de la Corte al momento de condenar en costas en sede de protección. Además, ese entendimiento no sería correcto, por los motivos que se señalan a continuación:
a) Por de pronto, las Cortes sí consideran la falta de motivo plausible para litigar en sede de protección como criterio para condenar en costas.
Por ejemplo, casos donde se rechaza la protección interpuesta por el afiliado, pero no se le condena en costas “por haber tenido motivo plausible para litigar” .
b) En otros casos, si bien la ISAPRE (parte recurrida) gana en sede de protección, igualmente es condenada en costas, pero no de modo “discrecional”, “arbitrario”, carente de razón o sin fundamento plausible.
Es importante notar que en algunos casos se ha condenado en costas a la ISAPRE porque “la actora se vio en la necesidad de interponer acciones judiciales, lo cual entraña un indudable desembolso económico que no tiene por qué asumir, en el presente caso, quien ha debido recurrir a los tribunales para el reconocimiento de sus derechos, especialmente si se tiene en cuenta que la actuación de la recurrida era improcedente”.
Lo anterior porque “la recurrida ISAPRE TTTTT dejó sin efecto el alza y adecuación del plan de salud de la recurrente” y notificó del hecho dos días después de haberse interpuesto el recurso de protección, de suerte que a esa altura ya “no existe medida de protección alguna que se pueda decretar al respecto, motivo por el cual el recurso de fojas 4 no puede prosperar y debe ser desestimado en cuanto al fondo de las peticiones de la

Obtenido de buscadortributario.cl

actora.”
Luego, es evidente que no se condena en costas desde la “nada” ni en forma “discrecional”, sino atendiendo las circunstancias injustamente desfavorables a las que se vio expuesto, en primer lugar, el recurrente; confirmando que la condena en costas personales, incluso cuando la ISAPRE vence en el recurso de protección, opera como un “reproche personal” a su conducta procesal y no como un mecanismo discrecional del Tribunal.
c) En ese mismo sentido (como reproche a la conducta personal del litigante) el Tribunal Constitucional entiende la condena en costas en sede de protección.
En efecto, a propósito del requerimiento de inconstitucionalidad interpuesto por ISAPRE XXXXX. respecto del apartado 11 del Auto Acordado sobre Tramitación y Fallo del Recurso de Protección de las Garantías Constitucionales, el Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento , señalando entre sus fundamentos que:
- La condena en costas no es fruto de una apreciación arbitraria por parte del tribunal, pues su base se encuentra en las diversas actuaciones del procedimiento que ilustran la decisión final del juzgador.
- Cualquier litigante que interpone una acción o una defensa, “desde su primera actuación en el juicio, está consciente de que, dependiendo del desarrollo del procedimiento, puede quedar en evidencia un actuar negligente o carente de plausibilidad que lo haga acreedor a la condena en costas en la sentencia definitiva. Es en la perspectiva indicada que se cumple con los estándares de racionalidad y justicia del procedimiento, pues las costas no se imponen por un capricho del juzgador sino que, como se ha dicho, en base a una apreciación que se sustenta en el propio desarrollo del procedimiento.”
- De esta forma, cuando el apartado 11 del Auto Acordado se refiere a la condena en costas “cuando lo estimen procedente”, no está patentando la arbitrariedad de la actuación de estos tribunales en la materia. Por el contrario, se trata, de una facultad que debe ejercerse en el marco de un debido proceso, fundamentando la resolución judicial, pudiendo el tribunal superior modificar lo resuelto, atendiendo a la finalidad que se persigue con la acción cautelar y teniendo a la vista también los “principios generales del derecho en materia de costas.”
Conforme lo anterior, aun cuando la condena en costas personales en sede de protección fuere discrecional, objetiva o sin referencia al comportamiento procesal de las ISAPRES, en concreto igualmente las Cortes apelan a los principios generales en materia de costas, en particular a la falta de motivo plausible para litigar.
Luego, de ser una facultad absolutamente discrecional, a lo más el tratamiento tributario de las costas personales en sede de protección debiera variar dependiendo de las consideraciones que tuvo la Corte para condenar: esto es, según si la condena en costas se decreta porque no hubo motivo plausible para litigar (gasto rechazado) o simplemente como resultado de una pura facultad discrecional (no habría gasto rechazado).
3. Tratamiento tributario de la condena en costas personales en sede de protección por falta de fundamento para litigar
Para la aceptación de un gasto para fines tributarios, el inciso 1°, del artículo 31 de la LIR, dispone que la renta líquida se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, del mismo texto legal, pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio. La jurisprudencia de este organismo sobre la materia, se ha referido a los requisitos copulativos que se deben cumplir para que un gasto pueda ser deducido como tal en el

Obtenido de buscadortributario.cl

procedimiento de determinación de la renta líquida imponible.
Por consiguiente, a efectos de dar respuesta a su requerimiento, se debe determinar si el gasto a que se refiere la consulta, por concepto de costas personales a las que ha sido condenada la parte recurrida en el procedimiento de protección, cumple con los requisitos generales establecidos en el citado artículo 31 para su deducción como gasto o en caso de no cumplirlos se les debe dar el tratamiento tributario de gastos rechazados. En dicho sentido, este Servicio ha sostenido que los gastos que no son operativos de la empresa, sino que corresponden a una situación excepcional que no se relaciona con su giro; por ejemplo como consecuencia de una conducta ilegal, antirreglamentaria o negligente, no son susceptibles de ser deducidos para efectos tributarios.
Por su parte, los tribunales superiores de justicia han resuelto que, para que un gasto sea deducible, debe tener el carácter de necesario para producir la renta y para calificar como tal un desembolso, es requisito esencial que el gasto guarde relación con el giro o actividad de quien lo pretende rebajar y ese vínculo debe ser además directo . Asimismo, se ha señalado que el carácter de necesario se desprende de la significación gramatical del vocablo ‘necesarios’, esto es aquellos desembolsos en que precisa, forzosa e inevitablemente ha debido incurrir el contribuyente para generar la renta líquida imponible que se pretende determinar .
En el caso en consulta, las instituciones previsionales que menciona, se han enfrentado a una serie de recursos de protección iniciados por sus afiliados para objetar el alza de los precios de los planes de salud contratados; los que se deben adecuar anualmente conforme a los artículos 197 y 198, del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de 2005, del Ministerio de Salud . En la gran mayoría de los casos las Cortes han determinado que dichas alzas no resultan procedentes, y, en consecuencia se ha ordenado dejarlas sin efecto. Por otro lado, y por aplicación de las normas legales previamente citadas, se ha condenado en costas a las ISAPRES.

A efectos de análisis, cabe señalar que en los casos a que se ha hecho referencia, los actos objetados por los tribunales superiores de justicia, han sido calificados de arbitrarios porque, en términos generales, las entidades recurridas no demostraron los factores que justifiquen revisar la adecuación del precio base de los planes de salud, según un estándar de razonabilidad y justicia que asegure el equilibrio de las prestaciones, variaciones en cuya virtud pudo válidamente obrar. Basado en esas consideraciones se dejó sin efecto los aumentos de los precios del plan de salud y se condenó a los recurridos al pago de las costas.

Cabe agregar que, si bien en las situaciones en estudio los tribunales ejercieron la facultad discrecional de imponer la condenación en costas conforme al apartado 11 del Auto Acordado sobre Tramitación y Fallo del Recurso de Protección de las Garantías Constitucionales, dicha facultad se ha ejercido precisamente porque el vencido no ha tenido motivos plausibles para litigar.

Por lo antes señalado, a juicio de esta Dirección los gastos en que incurra el contribuyente por concepto de costas personales adeudados a la parte que ha obtenido un fallo favorable, y que se imponen al vencido para resarcir los gastos imprescindibles en que ha incurrido la contraria en la prosecución del juicio y la disminución patrimonial que ha sufrido a raíz del mismo, no reúnen las condiciones exigidas por el artículo 31 de la LIR para su aceptación como gastos tributarios, al no ser necesarios para producir sus rentas ya que no están relacionados directa ni indirectamente con su giro y la obtención de los

Obtenido de buscadortributario.cl

ingresos, aun cuando revistan el carácter de obligatorias al estar establecidas en una sentencia judicial.

III.- CONCLUSIÓN.

Los 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.

VÍCTOR VILLALÓN MÉNDEZ
DIRECTOR (S)

Ordinario N°137, de 22.08.2016
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos

Obtenido de buscadortributario.cl