

Santiago, veintinueve de agosto de dos mil veinticinco.

Vistos:

En estos autos RIT GR-08-00066-2016, RUT 16-9-0001154-0, seguidos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Araucanía, caratulados “Servicios Clínica Alemana de Temuco Limitada con Servicio de Impuestos Internos”, por sentencia de primer grado de doce de diciembre de dos mil dieciocho, se acogió parcialmente la acción de reclamación en contra de las Liquidaciones 301 y 302 emitidas el 9 de junio de 2016 por la IX Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, declarando que:

- a) Se dejan sin efecto los agregados efectuados en la Liquidación 301, partidas números 1, 2, 3, 4, 5 y 6, relativos al rechazo de los gastos por concepto de pago de honorarios efectuados por el reclamante a médicos en calidad de personal de planta; al rechazo de gasto efectuado por las retenciones de las diferencias determinadas en las boletas emitidas por profesionales médicos a los cuales se les retuvo el 10% y al rechazo de gastos consistentes en pago de honorarios por prestación de servicios conforme a boletas emitidas por profesionales como persona natural o sociedad en la que participen.
- b) Se deja sin efecto la Liquidación 302, correspondiente al reintegro por la suma de \$11.981.516, el cual deberá recalcularse en la etapa de cumplimiento administrativo del fallo para determinar si es procedente dicho cobro y, en su caso, el nuevo monto que corresponda reintegrar.
- c) Se confirma la partida N° 3 contenida en la Liquidación 301, en aquella parte que rechaza el gasto por la suma de \$100.920. 542, correspondiente a los servicios médicos pagados conforme a boletas de honorarios emitidas por médicos ginecólogos.
- d) Que no se emite condena en costas.

Apelada la sentencia por ambas partes, una de las salas de la Corte de Apelaciones de Temuco, con mayores fundamentos, la confirmó.

En contra de esta decisión la parte demandante dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo y la demandada únicamente sustantiva, solicitando se invalide el fallo impugnado y se dicte la de reemplazo que indican.

Se trajeron los autos en relación.

Considerando:

I.- Recurso de casación en la forma de la parte reclamante.

Primero: La nulidad formal se sustenta en la causal del artículo 768 N° 7 del Código de Procedimiento Civil, esto es, contener decisiones contradictorias, argumentando que el único gasto rechazado corresponde a los honorarios pagados a médicos ginecólogos y el fundamento esencial para esa decisión radica en no encontrarse presencialmente -en todo momento- en el Servicio de Urgencia, estimando que de esa forma no estarían cumpliendo el turno, concluyendo así que no se demostró que el gasto sea inevitable, insustituible u obligatorio para el contribuyente.

Expone que hizo presente lo errado de la metodología de cálculo utilizada en las Liquidaciones y que no se ajustaba a la realidad, justamente porque la orden de pago, que es el documento interno empleado por el SII para determinar los supuestos ingresos de los médicos, no es útil para realizar el ejercicio y trazabilidad del gasto, ya que el nombre del médico singularizado en dicho instrumento no corresponde necesariamente al que prestó el servicio al paciente. Para tal fin su parte aportó más de 4.000 documentos debidamente individualizados a efectos de acreditar, entre otras cosas, el error cometido por el ente fiscal en su metodología y así lo recogió la sentencia atacada en el motivo Trigésimo sexto al desechar la trazabilidad exigida por la autoridad, señalando que excede en sus atribuciones al exigir un requisito que la ley no establece.

El recurrente plantea que el citado considerando es resolutorio por cuanto se pronuncia sobre la improcedencia de correlacionar ingreso-gasto y, en segundo término, porque razona igualmente sobre la alegación de su parte en orden a que los documentos empleados para el rechazo del gasto no eran idóneos para extraer información sobre los ingresos de cada médico y, por ende -en su concepto- las diferencias de impuestos se encontrarían mal calculadas. Así, sostiene que si el impuesto aplicado por el órgano fiscalizador está errado, resultan irrelevantes las demás consideraciones de fondo para aceptar o rechazar la postura del Servicio por ser improcedente validar un impuesto mal calculado.

Centra la contradicción que reclama en el hecho que la sentencia haya confirmado el rechazo de este gasto, en circunstancias que el desembolso pagado por prestaciones médicas de otras especialidades, cuestionadas en la misma partida 3, fueron dejadas sin efecto, entre otras consideraciones, debido al errado cálculo aritmético realizado por el SII para determinar las diferencias impositivas, argumento que resulta igualmente aplicable a los médicos ginecólogos.

Segundo: Que, para desestimar la causal invocada por el recurrente basta considerar que los fundamentos de la decisión que cita, no tienen la virtud de ser “resolutorios”, por cuanto nada dicen de cada una de las partidas observadas, pronunciándose únicamente sobre la exigencia de trazabilidad de gasto en términos genéricos y sobre la correlación ingreso-gasto que cuestionaba el ente fiscal, sin ser ese razonamiento determinante para concluir la justificación de la erogación reprochada, en este caso, el pago de honorarios a médicos ginecólogos, materia que los sentenciadores analizaron en particular en los motivos trigésimo octavo a cuadragésimo del fallo de primer grado, rechazándolo por motivos diversos a esa vinculación.

En las condiciones descritas, es errado sostener que la sentencia -sobre este aspecto- contiene decisiones contradictorias, por no ser efectivo, y más bien se observa que el recurrente alude a razonamientos que estima antagónicos o incompatibles, materia ajena a la causal de nulidad esgrimida, por cuanto de verificarse esa hipótesis el recurrente debió denunciar -como vicio procesal- *“la falta de consideraciones de hecho o de derecho que sirven de fundamento a la sentencia”*.

Tercero: Que, aclarado lo anterior, es necesario consignar, además, como lo ha decidido reiteradamente esta Corte, que para entender configurado el vicio adjetivo anunciado debe tratarse de, a lo menos, dos decisiones que pugnen entre sí y que no puedan cumplirse al mismo tiempo, cuyo no es el caso de autos, en que sólo se ha desestimado un gasto preciso y determinado, cuyo origen, monto y naturaleza fue revisado en la sentencia impugnada, sin que ello obste u obstaculice de manera alguna las restantes decisiones vinculadas a otras partidas, cuya justificación fue acogida en los términos dichos en la sentencia atacada.

Por lo razonado el recurso de nulidad formal no puede prosperar.

II.- Recursos de casación en el fondo.

Cuarto: Nulidad del contribuyente. Este acusa infracción del inciso primero del artículo 31, en relación con los artículos 33 N° 1 letra g); literal i del inciso primero del 21 (vigente a los hechos de la fiscalización) y 29 al 33, todos de la Ley de Impuesto a la Renta, relacionados a su vez con el inciso décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario.

Expone que la sentencia desestimó el gasto por honorarios retribuidos a médicos ginecólogos fundado en la falta de presencialidad de éstos, en todo momento, en el Servicio de Urgencia durante el cumplimiento del turno. La

judicatura del fondo estimó que esa modalidad era contraria al Manual Organizacional del demandante, agregando que el número de atenciones de urgencias por ginecólogos en el año comercial de 2014, de conformidad con los antecedentes electrónicos aportados, denotaría que no existe alta demanda que justifique la contratación de 16 especialistas, concluyendo que este gasto no es necesario para producir la renta, por no cumplir el requisito de ser inevitable, insustituible y obligatorio.

Aduce que el citado Manual Organizacional, establece únicamente lineamientos generales del Servicio de Urgencia y no puede servir de fundamento para rechazar el gasto reclamado por cuanto el contribuyente, en los hechos y frente a la realidad del mercado de la salud, debió convenir un mecanismo especial de turnos con estos profesionales con el fin de asegurar su disponibilidad cuando se le necesite, cumpliendo igualmente con el concepto de turno que define la Real Academia Española, como *“orden según el cual se suceden varias personas en el desempeño de cualquier actividad o función”*, sin señalar si esa función debe realizarse en forma presencial en todo momento o no, pues de lo contrario podría sostenerse que cualquier salida temporal de un médico de las dependencias del Servicio, implicaría incumplimiento.

Agrega que los sentenciadores debían analizar los requisitos objetivos del inciso primero del artículo 31 de la Ley Impuesto a la Renta, en relación con los hechos asentados en el fallo y, conforme a ello, el recurrente afirma que están cumplidos. Por otro lado, aduce que la referencia a la baja incidencia de atenciones médicas de esa especialidad no condice con los hechos controvertidos y acreditados en la causa, donde la misma sentencia en el motivo décimo sexto razonó que *“...no forma parte de la controversia de autos, en cuanto a la necesidad de los gastos tributarios que el Servicio ha rechazado en los actos reclamados, determinar la cantidad de médicos necesarios para absorber la demanda de atenciones de urgencia...”*; además, el fallo asentó que están contratados como médicos de turno y no de llamado, siendo una demanda variable e independiente de la cantidad de pacientes que asistan a urgencia. Alega que su parte -en atención al servicio que presta- se encuentra obligada a incurrir en este gasto necesario para contar con la disponibilidad de tales especialistas, de forma de asegurar la atención médica durante las 24 horas del día, todos los días del año.

Refiere que la sentencia impugnada -en el aspecto reprochado- denota infracción al inciso décimo quinto del artículo 132 del Código del Trabajo, al realizar un examen del gasto que no conduce a una conclusión lógica y razonada, cuestión que a su vez evidencia falta de una adecuada motivación para desestimar el gasto, acorde los propios hechos acreditados en juicio.

Además -continúa el recurrente- se estableció en el fallo que los ginecólogos pese a tener una modalidad especial, cumplen turnos y que sus honorarios médicos no están supeditados al número de pacientes atendidos, sino a las horas pactadas, lo que impide arribar a la conclusión contenida en la sentencia, pues de los antecedentes fácticos se desprende el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 31 inciso primero de la LIR, para rebajar el gasto.

Estima que se infringe el principio de no contradicción al argumentar que no forma parte de la controversia la cantidad de médicos contratados, para luego sostener que le parece desproporcionado el número de ginecólogos en urgencia, considerando para ello las atenciones médicas otorgadas en el año 2014, y razonar a continuación que el gasto asociado a esos profesionales debe considerarse en relación con las prestaciones dadas.

Agrega que se infringe también el principio de la razón suficiente por cuanto el rechazo del gasto por honorarios pagados a médicos ginecólogos es incompatible con los otros hechos reconocidos en la sentencia, que acreditan suficientemente la necesidad del gasto. De ahí, infiere que de haber querido rechazar este desembolso fundado en las reglas del Manual interno del Servicio de Urgencia, la magistratura debió explicar su procedencia, sin incurrir en contradicciones, y nada se dice sobre el particular en la sentencia recurrida.

Expone que el gasto por tales honorarios profesionales satisface las exigencias legales -artículo 31 inciso primero de la LIR- pues de no incurrir en él el Servicio de Urgencia no podría funcionar. Explica que su parte acordó con estos profesionales una modalidad especial -valor hora menor y posibilidad de atender su consulta particular- por cuanto de otra forma simplemente dejarían de prestar sus servicios, impidiendo así el funcionamiento continuo de la unidad de urgencia. Por ello esa definición de negocio permitió a su parte otorgar las cuatro especialidades básicas de todo servicio de urgencia, asegurando la disponibilidad de ginecólogos, razón suficiente para concluir que el gasto es necesario para producir la renta por ser del giro, inevitable, forzoso y obligatorio.

En cuanto a la norma del artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, ordena el ajuste a nivel de Renta Líquida Imponible, en este caso del exceso de gasto determinado por el SII en la Liquidación 301, por lo que al haber incurrido la sentencia en infracción de ley al desestimarla, no existe ajuste impositivo que realizar, vulnerando con ello también el precepto citado y el artículo 21 inciso primero literal i), del mismo texto legal.

Añade en cuanto a los artículos 29 al 33 de la LIR, que de haberse aplicado conforme a derecho las normas mencionadas, no se habría alterado el mecanismo para ajustar la Renta Líquida Imponible y, por ende, se habría mantenido inalterable el resultado tributario determinado por el contribuyente en su declaración anual de renta.

Finalmente, explica cómo los errores de derechos que denuncia influyeron en lo resolutivo de la sentencia atacada, pide que se acoja el recurso, se invalide la decisión y dictando este Tribunal sentencia de reemplazo, acoja la reclamación tributaria en todas sus partes, con costas.

Quinto: Recurso de Nulidad del Servicio de Impuestos Internos. Este denuncia infracción de los artículos 21, 31, 33 y 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 17 y 21 del Código Tributario, argumentando que según lo sostenido por el Servicio a través de diversos oficios, refrendado por la jurisprudencia de este Tribunal, para que un desembolso -como pago de honorarios- pueda ser rebajado por la sociedad reclamante, debe relacionarse directamente con el giro o con la actividad que se desarrolla; ser necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose con lo superfluo; que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio; y que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el Servicio, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga pudiendo el Servicio impugnarlos si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

Expone que la necesidad del gasto debe enfocarse en una erogación inevitable u obligatoria, la cual además debe estar condicionada a un ingreso afecto a Impuesto de Primera Categoría, o cuya percepción o devengo debe ser al

menos potencial en la época de incurrir en el desembolso, nada de lo cual ocurrió en este caso. Afirma que esta Corte ha sido clara en sostener que el gasto para ser considerado necesario debe estar íntimamente vinculado con la producción de la renta; cita fallos en apoyo de su tesis.

Para el recurrente la sentencia atacada carece del debido análisis en orden a establecer el cabal cumplimiento de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, por cuanto basa sus conclusiones exclusivamente en hechos no discutidos, como son la existencia del desembolso y su contabilización. Indica que se validan gastos no acreditados legalmente sin exponer de qué forma o cuáles antecedentes concretos permitieron a la judicatura formar convicción de la necesidad y cuantía real del gasto en que habría incurrido el contribuyente.

Agrega que de ninguna de las consideraciones del fallo se desprende que el pago de honorarios -cuando existen 17 médicos con contrato de trabajo, no sujetos a la limitación de jornada laboral- por atenciones médicas sin respaldo en órdenes de pago ni en otro registro, más allá de su monto, cumplan al requisito de necesidad, obligatoriedad o inevitabilidad que exige el artículo 31 inciso primero de la LIR.

Lo resuelto -manifiesta- es gravemente errado, pues la necesidad del gastos corresponde a una calificación jurídica que los jueces deben efectuar sobre la base de hechos acreditados en el proceso; en consecuencia, si no satisfacen los requisitos, sea porque la sentencia no se encuentra motivada o porque el establecimiento de los hechos asentados no condice de forma lógica o razonable de las probanzas rendidas por las partes, se ocasiona una infracción a la ley.

Luego transcribe parcialmente los artículos 17 y 21 del Código Tributario, concluyendo que corresponde al reclamante acreditar la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto y, como contrapartida, el Servicio debe ejercer sus facultades fiscalizadoras con el objeto de acreditar la procedencia de dichos gastos para producir renta.

Precisa que el error de derecho acusado conculca el artículo 21 -que establece el *onus probandi* tributario- por cuanto libera al reclamante de la obligación de acreditar los presupuestos del artículo 31 inciso primero y N° 3 incisos primero y segundo de la LIR. Afirma que es errado sostener que al contribuyente no le es exigible el requisito de relacionar su ingreso, en este caso, los provenientes de las consultas de urgencia, según sus libros y órdenes de pago

asociadas, con los gastos que no constituyen sueldo sino boletas de honorarios por los mismos médicos de planta contratados o por otros de llamado, de apoyo o de reemplazo.

Estima que se infringe el artículo 21 al concluir que existiendo una “duda razonable” sobre el cálculo del impuesto procedería el gasto, por cuanto con ello se olvida la magistratura que la carga de acreditar la relación ingreso-gasto es del contribuyente y que justamente la ausencia de ella autorizó a la administración a emitir las liquidaciones.

En cuanto al artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, afirma que el precepto fue correctamente aplicado en los actos reclamados y que de ratificarse la interpretación del tribunal, importaría entregar a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes la generación de gastos, cuando cumplan los requisitos de estar pagados y acreditados mediante contabilidad fidedigna, impidiendo a la autoridad tributaria cuestionar su procedencia.

Expone que con lo decidido se deja de aplicar el artículo 97 de la LIR, por cuanto el contribuyente percibió una devolución de impuesto improcedente en el año tributario fiscalizado, cuya fuente se encuentra en la rebaja excesiva del gasto, resultando ajustado a derecho el reintegro total, tal como se determina en los actos reclamados. No consta la necesidad de recurrir al pago de honorarios más allá de los sueldos con que se remunera al personal contratado, profesionales no afectos al límite de jornada laboral.

Añade que no se acreditó por el contribuyente que los servicios médicos retribuidos en el sistema objetado se prestaron efectivamente y que obedezcan a una demanda real por parte de un incremento de pacientes en urgencia, y tampoco se justificó la alta emisión de boletas de honorarios, pues solo se demostró la existencia de pagos a todo evento, sin cumplir los facultativos con las atenciones médicas.

Explica que los contribuyentes además de llevar los libros de contabilidad y los auxiliares deben contar con la documentación de respaldo de tales registros y han de estar todos en consonancia. No se demostró en sede judicial -ni administrativa- la necesidad del gasto en forma fehaciente.

Finalmente, explica cómo los errores de derecho denunciados influyeron en lo dispositivo del fallo impugnado y refiere que las infracciones de los artículos 31 de la Ley de Impuesto de la Renta y 21 del Código Tributario, llevaron a los sentenciadores a dejar de aplicar los artículos 21, 33 y 97 de la citada ley, pese a

que el Servicio fiscal, correctamente, determinó diferencias en el Impuesto Único de Primera Categoría, por constituir los montos objetados gastos rechazados, siendo procedente el reintegro en arcas fiscales.

Sexto: Que, para la mejor resolución del asunto propuesto por las partes, es necesario anotar los hechos que se tuvieron por establecidos:

- a) El Servicio Clínica Alemana de Temuco Limitada interpuso reclamo contra las Liquidaciones 301 y 302 emitidas por la IX Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos el 9 de junio de 2016, por diferencia de Impuesto de Primera Categoría, que fueron afectadas con el Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta y reintegro del artículo 97 del mismo texto legal, por un monto de \$158.637.686, más reajustes, intereses y multas; y \$11.981.202 por reintegro.
- b) El reclamante es una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo giro es la prestación de servicios ambulatorios de salud y en el Año Tributario 2015 declaró una pérdida tributaria de \$104.692.785 y solicitó devolución de \$44.699.431, por concepto de pagos provisionales mensuales y por pagos provisionales de utilidades absorbidas.
- c) Los desembolsos cuestionados corresponden a honorarios pagados a los profesionales médicos con contrato de trabajo por la suma de \$77.576.867 (partida N°1); gastos por honorarios de prestaciones realizadas por médicos de apoyo sin contrato y por pago de honorarios a ginecólogos por la suma de \$394.260.801 (partida N°3); gastos por servicios médicos registrados en el Libro Mayor de la cuenta “honorarios por pagar” y en la cuenta “Banco de Chile Limitada” por la suma de \$79.400.489 respecto de médicos que figuran sin ingresos (partida N°5); y desembolsos correspondientes a las retenciones del 10% originadas en el pago de honorarios a profesionales médicos (partidas N°s 2, 4 y 6).
- d) El Servicio de Urgencia de Clínica Alemana de Temuco presta atención las 24 horas del día; es el único centro de salud privado de la ciudad que cuenta con todas las especialidades básicas, que son, pediatría, cirugía, medicina interna y gineco-obstétrica, además de las subespecialidades de llamado. Desarrolla esa actividad a través de médicos de urgencia con quien mantiene contrato de trabajo y/u honorarios, registrando en el año 2014 un total de 70.941 atenciones de urgencia, sea de turno o de

especialidad. Cuenta con un total de 17 médicos con contrato de trabajo o en la modalidad convenio de prestación de servicios profesionales con boleta, por un total de 20.280 horas contratadas para cubrir los turnos de urgencia en su establecimiento y se les paga en distintas modalidades dependiendo del tipo de médico de que se trata.

- e) A los médicos ginecólogos se les paga por un valor hora fijo y un monto variable que considera cirugías y partos realizados durante el turno, permitiendo que puedan atender su consulta particular al interior de la Clínica en el tiempo que no exista demanda de pacientes en urgencia, pero mantienen disponibilidad inmediata. A los médicos generales o internistas y a los pediatras o médicos generales de niños se les paga un valor hora fijo por turno superior al valor hora pagado a los ginecólogos.
- f) Los ingresos del reclamante provienen exclusivamente de la atención de pacientes que ingresan a través del Servicio de Urgencias durante las 24 horas del día, todos los días del año.
- g) A los médicos que prestaron servicio para el reclamante en el año comercial 2014, con contrato de trabajo, en las especialidades médico cirujano, medicina adulto y medicina niño se les pagó un total de horas mensuales que totalizan en la mayoría de los casos 1.440 horas al año por cada médico -salvo 5 profesionales de los 17 contratados que son inferiores- quedando el resto de las horas trabajadas cubiertas por los mismos profesionales o con médicos de refuerzo, a quienes se les paga en la modalidad de honorarios. El total de las horas contratadas no alcanza a cubrir la cantidad de horas requeridas y por ello estos profesionales realizan turnos adicionales no cubiertos y se les paga mediante boletas de honorarios. El total de horas convenidas por cada médico corresponde a 120 horas mensuales, salvo algunas excepciones en que se contrata por menos horas.
- h) Los 16 médicos ginecólogos contratados a honorarios recibieron pagos por montos fijos por un total de 8.760 horas y durante el año 2014 se realizaron 1.851 atenciones en esta especialidad.

Séptimo: La sentencia impugnada. Esta decisión precisó que el juicio de necesidad del gasto tributario no se refiere a la efectiva generación de rentas producto del desembolso específico, sino a la necesaria vinculación del

desembolso con el desarrollo de las actividades propias del reclamante, constituidas en el caso de la especie por las atenciones ambulatorias de salud que presta, el que puede ser necesario aun cuando no genere una renta sino también cuando evite una mayor pérdida o cuando cualquier actividad similar lo habría realizado.

En cuanto a la partida específica N°1 pago de honorarios a médicos con contrato de trabajo, la sentencia recurrida establece que el reclamante efectivamente debió incurrir en tal erogación, considerando que, conforme a la legislación vigente aplicable a la actividad desarrollada, se encuentra obligado a prestar servicios de urgencia asegurando una atención permanente y preferente las 24 horas del día y los 365 días del año, para lo cual debe contar no solo con la infraestructura y el equipamiento necesario sino también con médicos especialistas y servicios de apoyo diagnóstico y terapéutico durante todo el día. Concluye que el reclamante debió incurrir en tales desembolsos -debidamente acreditados- en forma precisa, forzosa e inevitable para generar la renta líquida imponible que determinó en el Año Tributario 2015, resultando obligatorio para ella.

En relación a la partida N°3 sobre honorarios pagados por prestación de servicio de acuerdo a boletas emitidas por médicos de apoyo sin contrato y pagos a todo evento efectuados por médicos ginecólogos que no registran ingresos por paciente, la sentencia indica que la trazabilidad que pretende el ente fiscalizador como correlación de ingreso con el gasto, no forma parte de los requisitos legales -artículo 31 de la LIR-, agregando que para rechazar el gasto, el que cuenta con respaldos documentales, el SII no solo ha impuesto un requisito no establecido en la ley, sino, además, parte de supuestos errados que resultan desvirtuados con el mérito de la prueba aportada por el reclamante.

En cuanto a los médicos ginecólogos -gasto rechazado- señala que están contratados como especialistas de turno y no como médicos de llamado; que el pago se efectúa por horas pactadas y no por paciente, pero no tienen permanencia en la unidad de emergencia durante el turno, contraviniendo lo instruido por el propio empleador en el Manual Organizacional del Servicio de Urgencia, acompañado por el reclamante, documento en el cual se establece que ese servicio cuenta con médicos de turno que tienen presencia física permanente, sean titulares o reemplazantes, dentro de ellos, en sistema de turnos las 24 horas, señalando además que los médicos de turno en el servicio de urgencia no podrán

retirarse sin haber sido relevados por quien lo siga en el rol de turnos de su especialidad. Por consiguiente, estima que el gasto irrogado por el pago de honorarios se relaciona con servicios no prestados efectivamente, por cuanto su permanencia y presencia durante el horario de funcionamiento del servicio de urgencia no resultó probada, como tampoco la alta demanda de servicios de ginecología que justifique su pago. Concluyen que el gasto no cumple los requisitos de ser inevitable, insustituible u obligatorio para el contribuyente, sin que se observe además una alta demanda de consultas para esta especialidad que requiera la contratación de 16 médicos ginecólogos para enfrentarla.

En relación con las partidas 2, 4 y 6 -referidas a retenciones pagadas asociadas al gasto rechazado-, indican que fueron consideradas en la Citación 63 del año 2000, cuestión que descarta la falta de congruencia con la Liquidación, reprochada por el reclamante, y que conforme a lo resuelto las partidas deberán modificarse para adecuarlas a lo acogido en el fallo.

En cuanto a la partida 5, señalan que las especialidades que la motivan, tales como radiología, anestesiología, pediatría, traumatología, entre otras mencionadas en la Liquidación, son concernientes con procesos de urgencia, en cuyo caso se procede a solicitar la presencia del médico de urgencia de llamado que atiende al paciente, siendo errado rechazar el gasto por tratarse de “servicios cancelados sin ingresos” por no ser exigible ese presupuesto.

En cuanto a la Liquidación 302, sobre reintegro del artículo 97 de la Ley de Impuesto de la Renta, es una consecuencia de las partidas de la Liquidación 301, la que se deja sin efecto en los aspectos citados, debiendo recalcularse nuevamente en la etapa de cumplimiento del fallo sobre la nueva base imponible acorde a las partidas justificadas.

La decisión recurrida, entonces, confirmó únicamente el rechazo del gasto contenido en la partida N° 3 de las liquidaciones reclamadas, por la suma de \$100.920.542, relacionado con el pago de honorarios médicos ginecológicos que cumplían turnos en el Servicio de Urgencia de la Clínica Alemana de Temuco mediante convenio a honorarios.

Octavo: Resolviendo el recurso de nulidad del reclamante. Los cuestionamientos del recurso apuntan a la actividad valorativa, de momento que reprocha una supuesta vulneración de las reglas de fundamentación, atribuyendo una pretendida infracción de los principios lógicos de no contradicción y de razón suficiente. Por ende, en la terminología legal, lo que se plantea por el recurrente

es que el fallo impugnado no cumpliría con expresar una motivación que satisfaga el estándar legal y permita reproducir el razonamiento utilizado para sustentar la decisión cuestionada.

En cuanto a la infracción al principio de no contradicción, para desestimar el arbitrio en relación a este capítulo, basta considerar que el fundamento central y determinante para rechazar el desembolso se encuentra en los considerandos cuadragésimo primero y cuadragésimo segundo, donde se razona sobre el incumplimiento del Manual Organizacional del Servicio de Urgencia, afirmando que en su capítulo 3, N°3.1.4 establece que la unidad de urgencia cuenta con médicos de turno las 24 horas y éstos tienen presencia física permanente en el servicio, sean titulares o reemplazantes. En efecto, en esas consideraciones, en síntesis, se postula que al no estar los profesionales -médicos ginecólogos- permanentemente en la unidad de urgencia durante el turno respectivo -como se regula en el documento interno- *“el gasto irrogado para el pago de honorarios a estos profesionales se relaciona con servicios que no han sido prestados efectivamente a la reclamante, por cuanto su permanencia y presencia durante el horario de funcionamiento de la clínica no ha resultado probado.”*

Conforme a lo anterior, el reproche que se formula en este capítulo carece de influencia en resolutivo de la sentencia impugnada por cuanto lo reflexionado sobre la demanda por servicios de esta especialidad en el año comercial 2014 -que califica de baja- y el número de profesionales contratados, no es sino un argumento expuesto a mayor abundamiento del principal, lo que impide invalidar la decisión por cuanto aun existiendo el vicio denunciado, no incide directamente en el rechazo del gasto, razón por la cual lo cuestionado por el recurrente en manera alguna permitiría a este tribunal arribar a una decisión diferente.

Noveno: En cuanto a la infracción al principio de la razón suficiente. La falta de motivación denunciada se sustenta en que al decidir rechazar el gasto de honorarios a médicos ginecólogos, los sentenciadores desconocieron los hechos asentados, es decir, se cuestiona la estructura misma del razonamiento lógico de la judicatura.

Sobre este principio es pertinente indicar que *“Esta ley se ha asumido, generalmente, como la necesidad de que en la sentencia se contengan los fundamentos que justifican racionalmente las decisiones adoptadas. Para ese efecto no bastan las meras aseveraciones. En sus orígenes, la falta de motivación*

fue entendida únicamente como ausencia de palabras, pero su evolución ha hecho que actualmente comprenda también los vacíos en el discurso, las inconsistencias en la argumentación, la falta de explicaciones para excluir una hipótesis capaz de poner en tela de juicio la imputación. Se ha indicado en tal sentido que la motivación es insuficiente cuando ‘no se justifica que los datos percibidos y tenidos por relevantes tienen entidad suficiente para fundamentar un juicio de fiabilidad o su contrario; o si los datos percibidos admiten más de una interpretación y no se justifica por qué se emplea un determinado criterio inferencial en lugar de otro alternativo también plausible’ (Juan Igartua Salaverría “El Comité de Derechos Humanos, La Casación Penal Española y el Control del Razonamiento Probatorio”, Thomson/Civitas, 2004, pp. 113-114). (voto de minoría en sentencia de Corte de Apelaciones de Santiago Rol N° 1286-2013).

Décimo: En lo inmediato, se hace necesario precisar que para resolver el asunto y aplicar el derecho al caso concreto, esto es, para calificar el gasto en términos tributarios, la magistratura estaba obligada a decidir conforme a los antecedentes fácticos establecidos en el fallo, que, en lo pertinente, son los siguientes:

- a) El giro del reclamante es la prestación de servicios ambulatorios de salud en servicio de urgencia, el que otorga las 24 horas del día y todos los días del año; siendo el Servicio de Urgencia de la Clínica Alemana de Temuco el único centro privado de salud de dicha ciudad y sus ingresos provienen exclusivamente de esa actividad.
- b) Este servicio debido a su naturaleza debe brindar atención en cuatro especialidades médicas básicas, siendo una de ellas la gineco-obstétrica, actividad que desarrolla a través de 16 médicos ginecólogos con convenio de honorarios, los que cubren turnos todos los días del año, percibiendo un valor hora menor a otros profesionales por cuanto el reclamante acordó que durante el turno pueden prestar un servicio fuera de la urgencia en pabellón o en consulta al interior de la misma clínica.
- c) Dichos profesionales en el año 2014 recibieron pagos por montos fijos por un total de 8.760 horas y realizaron 1.851 atenciones de esa especialidad.

De un simple cálculo aritmético es posible anotar que a la semana el servicio de urgencia está obligado a cubrir 168 horas de la especialidad, en turnos distribuidos entre los 16 especialistas.

Undécimo: Que, en el caso de la especie, no se encuentra discutida la efectividad del gasto ni su origen, es decir, el tratamiento tributario que el contribuyente dio al desembolso por honorarios pagados a médicos ginecólogos en el servicio de urgencia; tampoco lo está el monto retribuido por tal concepto, ni que corresponda al periodo en que está determinada la diferencia impositiva y que no fueron rebajados como costos directos, de modo que la controversia radicó únicamente en la necesidad del gasto, esto es, si se cumplen los presupuestos del artículo 31 inciso primero de la Ley de Renta y, por ende, si son necesarios para producir la renta.

En efecto, lo cuestionado es el sistema de turnos que cubren los médicos ginecólogos -especialidad de todo servicio de urgencia-, actividad que indiscutiblemente es desarrollada para generar ingresos tributables, sin que sea exigencia legal para deducir el gasto demostrar la trazabilidad o la relación entre el monto del gasto generado por cada profesional y el ingreso asociado a esa precisa prestación de servicios, pues basta, para ello, que dicho desembolso sea necesario para producir la renta, como se dice en los motivos vigésimo sexto y trigésimo sexto del fallo atacado.

En esta materia esta Corte Suprema ha señalado que *“aun cuando un determinado gasto no genere de modo directo utilidades o excedentes constitutivos de renta, como es el caso de las pérdidas de ejercicios anteriores o el castigo de deudas incobrables, en la medida que diga relación con las operaciones que debe llevar adelante un contribuyente, ha de calificarse como necesario para producir la renta”* (Sentencia dictada en la causa Rol N° 15514-17 de 16 de octubre de 2016).

Duodécimo: La sentencia impugnada asentó que a los médicos de turno y de refuerzo se les paga por hora trabajada y por su disponibilidad en el servicio de urgencia y no por paciente atendido, pues, con ello, se logra garantizar la atención las 24 horas del día, durante todo el año. También se dijo que el reclamante se encontraba obligado a prestar atención permanente en cuatro especialidades médicas, oferta que debe cumplir en beneficio de sus pacientes y de la comunidad.

Décimo tercero: Si se examina ahora el motivo cuadragésimo primero del fallo recurrido, es fácil advertir que se dejan consignados los motivos que llevaron a concluir que los turnos de médicos ginecólogos no fueron “efectivamente” prestados, por estimar que su permanencia y presencia durante el horario

asignado no estaba probado, conclusión que se sustenta exclusivamente en la regulación interna contenida en el Manual Organizacional del reclamante, antes aludido.

Se cuestiona así el pago a todo evento de horas de turno en urgencia de médicos de esa especialidad, sobre la base de un hecho que emana de una fuente probatoria particular -Manual Organizacional- sin relacionar esa afirmación con el juicio fáctico que la misma judicatura previamente asentó y que emana de la restante evidencia aportada a juicio, esto es, que se trata de 16 profesionales, que todos realizaron turnos en el servicio de urgencia, que el año 2024 se cubrieron por un total de 8.760 horas en esa modalidad y se realizaron 1.851 atenciones de pacientes ingresados por urgencia, percibiendo el valor hora pactado -menor que el acordado con otros especialistas- y que durante la jornada, si no eran requeridos en urgencia, podían atender su consulta particular al interior de la misma clínica, encontrándose siempre a disposición de esa unidad.

De lo anterior se infiere, también, que los médicos con turno diario son aquellos que están en condiciones de atender consultas particulares -en la Clínica Alemana de Temuco S.A.-, lo que es relevante por cuanto quedó probado que los 16 profesionales no atienden turnos de llamado.

Décimo cuarto: Que los aspectos fácticos anotados no fueron abordados por la sentencia impugnada, pues nada dice sobre el planteamiento del reclamante en cuanto a la obligatoriedad del gasto por no contar con otros profesionales para cubrir tales turnos y tampoco alude al cumplimiento de las horas efectivamente cubiertas, afincando la decisión en las normas de un manual interno, que en manera alguna descarta *a priori* la presencialidad de quien se encuentra a “disposición” del servicio de urgencia, desde que nadie discute que los médicos permanecían al interior de la Clínica y a requerimiento de la unidad y que, efectivamente, prestaron las atenciones que el mismo fallo establece.

Décimo quinto: Que, en la decisión que se revisa, los sentenciadores sustentan su razonamiento aceptando como única verdad las normas del Manual Organizacional del Servicio de Urgencia que solo alude a turnos permanentes y presenciales, sin otras condicionantes y sin hacerse cargo del diseño particular de turnos acordado con estos profesionales. Frente a las falencias que se vienen destacando, cabe concluir que la sentencia impugnada presenta errores no salvados en su estructura por cuanto se advierten vacíos en el discurso, lo cual se traduce en inconsistencias en la argumentación y falta de explicaciones para

afirmar que los médicos ginecólogos no realizaron efectivamente la prestación médica de su especialidad en los turnos del año 2014.

En efecto, la integridad de los elementos de convicción analizados, proporcionan elementos fácticos que evidencian omisiones no aclaradas en las reflexiones del fallo, que dicen relación con el diseño del sistema de turnos de todos los médicos ginecólogos, quienes perciben un pago fijo por hora trabajada -menor que otros profesionales-, las que se registraron contablemente en los libros del contribuyente en el año 2014. La decisión en sus razonamientos no aclara, entonces, de qué forma podría haber funcionado el servicio de urgencia sin estos profesionales, pues desconoce la estructura funcional del reclamante y las obligaciones legales y reglamentarias que debía cumplir.

Por otro lado, la sentencia no expresa razones concretas para afirmar que en el año 2014 existió una baja demanda de pacientes en urgencia y que el número de profesionales contratados sería excesivo, pues ninguna comparación se hizo sobre la base de criterios objetivos y nada se dice sobre la relevancia de esas reflexiones cuando se sostiene también que lo retribuido a los médicos ginecólogos es conforme a las horas del turno pactadas, sin importar el número de pacientes que concurran a urgencia.

En fin, la sentencia recurrida no entrega razones suficientes para comprender por qué el gasto vinculado a tales honorarios, pagados a profesionales de una de las especialidades básicas de todo servicio de urgencia, que desempeñaron turnos concretos, debe ser descartado por el solo hecho de estar a “disposición” al interior de la clínica, y concluir, sin distinción alguna, que “no prestaron efectivamente” el servicio de turno.

Décimo sexto: Que las informaciones proporcionadas por las fuentes de prueba analizadas por la judicatura del fondo y los hechos asentados en la sentencia impugnada no fueron considerados en su conjunto al razonar y los llevó a conclusiones que se apartan del juicio fáctico relevante contenido en la misma decisión, observándose errores en la estructura del razonamiento, lo cual vulnera el estándar de prueba legal en los términos exigidos por el artículo 132 del Código Tributario.

Décimo séptimo: Las reflexiones contenidas en la sentencia recurrida no entregan respuesta a lo observado, infringiendo el principio de la razón suficiente, en el aspecto antes precisado, configurándose la causal de nulidad que se esgrime, pues carece de reflexiones que expliquen suficientemente por qué

descarta la tesis del reclamante, es decir, no justifica ni explica suficientemente en sus razonamientos el rechazo del gasto. En consecuencia, la sentencia no satisface las exigencias formales para su extensión, de manera que incurre en el vicio de nulidad que le atribuye el reclamante.

Décimo octavo: En cuanto al recurso de nulidad del Servicio de Impuestos Internos. Del contenido del arbitrio se desprende que cuestiona el gasto aceptado en relación a médico con contrato de trabajo, esto es, por el monto de los honorarios pagados por turnos adicionales, argumentando para ello que la necesidad de un desembolso debe enfocarse como una erogación inevitable u obligatoria, la cual además debe ser condicionada a un ingreso afecto y, para ese fin se limita a transcribir, parcialmente, algunos fundamentos del fallo y a citar jurisprudencia, sin precisar en concreto cuáles son los errores de derecho que cree ver en la decisión y cómo se producen en los razonamientos del fallo.

Se hace necesario recordar que tratándose de un recurso de casación en el fondo, resulta procedente en el evento que el fallo aplique incorrectamente el derecho llamado a regir la cuestión que motiva la controversia, lo que puede tener lugar en los casos de contravención formal de la ley -aquéllos en que la sentencia prescinde de la ley o falla en oposición a su texto expreso-; en los de errónea interpretación de la ley -cuando la sentencia da al precepto legal un sentido o alcance distinto a aquel que debió haberle dado si hubiera aplicado correctamente las normas de interpretación-; y si existiere una falsa aplicación de la ley - defecto que puede producirse cuando la ley se aplica a un caso no regulado por la norma o la sentencia prescinde de la aplicación de la ley para los casos en que se ha dictado-.

El recurrente debe aceptar los hechos o circunstancias que se hayan dado por probados, salvo que denuncie y acredite infracción a las normas de la sana crítica. Además, por ser un arbitrio de derecho estricto, le esté vedado al recurrente plantear errores de derecho alternativos o antagónicos, por cuanto de esa forma incumple lo previsto en el inciso primero del artículo 772 del Código de Procedimiento Civil.

Décimo noveno: Precisado lo anterior, se tiene presente que el recurrente estructura su recurso, en primer lugar, señalando que la sentencia basa sus conclusiones exclusivamente en hechos no discutidos -existencia de los desembolsos y su contabilización- vulnerando el artículo 31 inciso primero de la LIR por prescindir de los requisitos que exige para aceptar los gastos, sin indicar

“de qué forma o cuáles antecedentes concretos le permiten formar la convicción de la necesidad y cuantía del gasto”. Lo anterior no es propio de un recurso de casación en el fondo, por cuanto el reproche -en los términos planteados- dice relación con una supuesta falta de fundamentación de la sentencia impugnada, sin denunciar infracción al artículo 132 del Código Tributario, lo cual permite afirmar que el recurrente simplemente no comparte las conclusiones fácticas y jurídicas a que arribaron los sentenciadores.

En segundo término, señala que el error de derecho anterior, es decir, la falta de motivación conculca el artículo 21 del Código Tributario, por cuanto libera al reclamante de acreditar los presupuestos del artículo 31 inciso primero y N° 3 inciso primero y segundo de la misma normativa. Afirma que se exige al reclamante del requisito de relacionar su ingreso, en este caso, consultas en urgencia con los gastos por honorarios, alterando el *onus probandi tributario*. El reproche formulado será también desestimado por cuanto se aparta del contenido de la sentencia impugnada, pues el recurrente desconoce que se analizó la prueba aportada por las partes, se asentó el juicio fáctico, se razonó sobre la hipótesis legal cuestionada por el ente fiscalizador -necesidad del gasto por prestaciones médicas pagadas según convenio a honorarios a médicos con contrato de trabajo- y conforme a las reflexiones claramente consignadas, se desestimó la tesis fiscal, esto es, la existencia de la obligación tributaria, por estar probado el origen del desembolso, su monto y la vinculación con el giro de la empresa para obtener la renta. En estas condiciones, no existe infracción al artículo 21 -en el aspecto que se revisa- por cuanto, contrario a lo sostenido por el recurrente, el reclamante logró desvirtuar con prueba suficiente las impugnaciones del Servicio, por cuanto aportó antecedentes de convicción para demostrar sus afirmaciones, cumpliendo la carga probatoria impuesta a su parte en el citado precepto.

Se añade a lo reflexionado -para demostrar falta de rigor en los planteamientos del recurrente-, que el ente fiscal no apeló de los gastos también vinculados con honorarios pagados a los restantes médicos de turno o de refuerzo de las especialidades de cirugía, medicina interna, pediatría y medicina general niños. Por ende, lo razonado en la decisión impugnada acerca de los requisitos exigidos en el artículo 31 de la LIR, en particular, sobre la correlación entre gasto e ingreso asociado a la prestación médica particular -expresamente descartada por la sentencia- y la falta de mérito probatorio de las órdenes de pago, aparece

aceptada por el Servicio para este grupo de profesionales, cuestionándola ahora únicamente respecto de médicos con contrato de trabajo.

En tercer lugar, el recurrente alega que no se acreditó que estos servicios médicos -honorarios a profesionales de planta- se prestaron efectivamente y que obedezcan a una demanda real de pacientes, agregando que tampoco se justificó la alta emisión de boletas en la sala de urgencia. Sin embargo, dicho argumento se estrella con los hechos asentados en el fallo y se aparta de lo razonado por la judicatura del fondo en cuanto a las “órdenes de pago”, al contenido de los contratos de trabajo, al número de horas prestadas bajo relación laboral, a las adicionales cumplidas en sistema de turnos a honorarios y al monto de lo pagado conforme a ese diseño de gestión.

Por otro lado, el recurrente indica que *“con solo revisar las boletas emitidas por los médicos de la contribuyente, se aprecia que estas obedecen a servicios cuyos ingresos se encuentran asociados con la empresa relacionada, más no a la recurrente, como se puede cotejar de autos...”*, afirmación que no será oída por cuanto se trata de un hecho que la sentencia atacada no establece y, además, dicha proposición es contradictoria con lo ya analizado, por cuanto antes se dice que el recurrente no probó los presupuestos del gasto tributario, luego que se infringió la carga probatoria y finalmente que la decisión carece de fundamentos que expliquen la aceptación de dicha erogación, planteamientos alternativos o subsidiarios que dejan al recurso de nulidad desprovisto de la certeza necesaria para resolver el asunto.

Vigésimo: Sin perjuicio de lo anterior, se dirá además que tratándose de honorarios pagados a profesionales que prestan servicio de salud en urgencia, se verifica la necesaria relación entre ingreso y gasto para producir la renta, resultando éste forzoso, pues tienen el carácter de inevitable, como se razona en la sentencia impugnada. En efecto, dicho desembolso, real y efectivo, corresponde a un gasto esencial para mantener el funcionamiento del servicio de urgencia de la clínica, acorde a la Ley N°19.650, sobre Urgencias en Salud, sin que existan razones válidas para desconocer su vinculación con la actividad comercial desarrollada por el contribuyente, verificándose, entonces, la relación causal con la renta imponible.

Ahora bien, para resolver el conflicto jurídico de autos, no es procedente recurrir a elementos propios de la organización empresarial del reclamante o a la actividad desplegada por éste para estructurar los sistemas de turno que

obligatoriamente debe cumplir las 24 horas del día y todos los días del año, lo que hace a través de profesionales que prestan servicio en la unidad de urgencia o están a su disposición al interior de la clínica, desembolso obligatorio por cuanto el contribuyente registra como única actividad comercial la prestación ambulatoria de salud y sus ingresos provienen únicamente de ese giro.

Vigésimo primero: Por todo lo razonado, el recurso de nulidad interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos debe ser desestimado.

Por estas consideraciones y de conformidad a lo que disponen los artículos 764, 768 y 772 del Código de Procedimiento Civil, 21 y 132 del Código Tributario y 21, 31, 33 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se resuelve:

I.- Que se **rechaza el recurso de casación en la forma** interpuesto por la parte reclamante contra la sentencia de doce de diciembre de dos mil dieciocho, dictada por una de las salas de la Corte de Apelaciones de Temuco, que se lee a fojas 830 y siguientes.

II.- Que se **rechaza el recurso de casación en el fondo** interpuesto, contra la misma decisión, por el Servicio de Impuestos Internos.

III.- Que se **acoge el recurso de nulidad sustancial** interpuesto por la parte reclamante y, en consecuencia, se invalida la señalada sentencia, en el aspecto afectado por el vicio de nulidad, y se dicta a continuación, sin nueva vista, la sentencia de reemplazo que corresponde.

Redactó la ministra señora González Troncoso.

Regístrese.

Rol N°2.820-2019.

Pronunciado por la Cuarta Sala de la Corte Suprema integrada por las ministras señoras Gloria Ana Chevesich R., Andrea Muñoz S., Maria Cristina Gajardo H., Jessica González T., y el abogado integrante señor Raúl Patricio Fuentes M. Santiago, veintinueve de agosto de dos mil veinticinco.