

Santiago, veintinueve de agosto de dos mil veinticinco.

Vistos:

En la causa RIT GR 17-08-00108-6, caratulada “Servicios Clínica Alemana Temuco Limitada con Servicio de Impuestos Internos IX Dirección Regional”, sobre reclamación tributaria en procedimiento general, por sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía de veintitrés de julio de dos mil diecinueve, se acogió parcialmente la deducida por el contribuyente en contra de las Liquidaciones números 1034, 1035 y 1036 de 21 de agosto de 2017 y, en consecuencia, se dejaron sin efecto los agregados efectuados en la primera, partidas 1 y 2.A, relativas al rechazo de gastos por concepto de pago de honorarios a médicos con contrato de trabajo y por prestación de servicios de imagenología y kinesiología, los que se estimaron justificados, modificando, en consecuencia, la base imponible determinada por el Servicio en los actos reclamada para el Año Tributario 2016, rebajándose la misma a la suma de \$280.155.892, determinándose un impuesto único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta ascendente a \$51.754.512, más los reajustes e intereses que deberán aplicarse al momento del cumplimiento administrativo del presente fallo.

En lo demás se confirmaron las Liquidaciones, sin costas

Elevada en apelación por ambas partes, una sala de la Corte de Apelaciones de Temuco confirmó aquella decisión.

Contra esta última decisión, ambas partes dedujeron recursos de casación en el fondo; se ordenó traer los autos en relación.

Considerando:

I.- Recurso de la parte reclamante.

Primero: Ésta denuncia **-en un primer capítulo de nulidad-** infracción al inciso primero del artículo 31, relacionado con los artículos 33 N°1 letra g), el literal i. del inciso primero del artículo 21 (vigente a la fecha de los hechos fiscalizados), todos de la Ley sobre Impuesto a la Renta y la infracción del inciso décimo quinto del artículo 132 del Código Tributario.

En cuanto al acápite 2.C de la partida N° 2, sobre gastos pagados a ginecólogos, el recurrente señala que el Servicio de Urgencia de Clínica Alemana de Temuco presta atención de salud las 24 horas del día durante todos los días del año y debe garantizar cuatro especialidades básicas, entre ellas, ginecología y obstetricia. Aduce que yerra la sentencia impugnada al desestimar dicho desembolso por el hecho de haber convenido con esos profesionales, en forma

especial, la posibilidad de atender su consulta particular al interior de la misma Clínica cuando no exista demanda respecto de su especialidad en la unidad de urgencia, teniendo como contrapartida un valor hora menor al pagado a otras especialistas médicas básicas, acuerdo que ha permitido el funcionamiento del reclamante. El tribunal concluyó que con esa modalidad los médicos ginecólogos no se encontraban presencialmente en todo momento en el Servicio de Urgencia para el cumplimiento del turno, lo cual sería contrario al Manual de Organización de esa unidad, adicionando que no se acreditó un número de atenciones de urgencia por ginecólogos que justifique la contratación de 21 profesionales, concluyendo que los honorarios pagados no son un gasto necesario para producir la renta en los términos del artículo 31 de la LIR.

Expone que el citado Manual -documento interno- únicamente regula las principales características y funcionamiento del Servicio, pero ello no obsta a que el reclamante, a efectos de desarrollar su giro, pueda convenir este tipo de contratación, por cuanto con ello asegura la disponibilidad de un ginecólogo las 24 horas durante los 365 días del año, protegiendo y resguardando la vida de los pacientes, argumento que no puede servir para rechazar el gasto.

Agrega que el concepto de “turno” según la Real Academia Española corresponde al “orden según el cual se suceden varias personas en el desempeño de cualquier actividad o función”. El concepto en sí mismo, nada señala respecto a si dicha función debe realizarse de forma presencial en todo momento o no, por cuanto podría llegar al absurdo que cualquier salida temporal de un médico de las dependencias, implicaría incumplimiento, lo cual, no resiste análisis alguno. Refiere que el sistema especial de turnos cumple los requisitos del artículo 31 inciso primero de la LIR y lo dicho en cuanto a la justificación de contratar 21 profesionales de esa especialidad se opone a lo razonado por los sentenciadores en el motivo vigésimo del fallo de primer grado, compartido por el de segunda instancia, en cuanto a que no forma parte de esta controversia tributaria.

Agrega que en el motivo quincuagésimo sexto se estableció que los ginecólogos están contratados bajo la modalidad de turno y no de llamado, que son pagados por hora y no por paciente atendido y que los ingresos del giro provienen exclusivamente de la atención de pacientes que ingresan a través del Servicio de Urgencia durante las 24 horas del día, lo cual supone una demanda variable e indeterminada, es decir, independiente del número de pacientes que

requieran de esa especialidad, por cuanto el reclamante igualmente se ve obligado a incurrir en el gasto para contar con su disponibilidad para los turnos.

Indica que se trata de hechos inamovibles de la causa, razón por la cual al decidir rechazar el gasto la judicatura infringe la norma de valoración de la prueba -artículo 132 inciso décimo quinto del Código Tributario- por existir una defectuosa motivación, por cuanto sobre esa base fáctica debieron arribar a la conclusión que el gasto -médicos ginecólogos- cumple las exigencias del artículo 31 inciso primero de la LIR, por ser propio del giro y permitir brindar una atención permanente de una especialidad básica como lo es ginecología y obstetricia.

Agrega que el número de profesionales contratados, las horas canceladas por dicho concepto y su valor hora respecto de cada especialidad médica, no son hechos controvertidos para estos fines. Por ello estima que se infringe el principio de no contradicción y el de razón suficiente, por cuanto los antecedentes fácticos y lo razonado en la sentencia lleva a concluir que se trata de un desembolso necesario para producir la renta.

En cuanto al artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, explica que la regla ordena agregar a la Renta Líquida Imponible las cantidades que se rebajen excediendo los márgenes permitidos por la ley o por la Dirección Regional. Así, entendiendo que el gasto por médicos ginecólogos, determinado por el Servicio de Impuestos Internos en la Liquidación N°1034 y comprendido en el acápite 2.C de la partida N°2, cumple los requisitos para ser considerado un gasto deducible, resulta improcedente realizar ajuste alguno y al hacerlo se vulnera también el artículo 21 inciso primero de la LIR por no existir partida alguna que gravar.

En lo atinente al acápite 2.B de la partida N° 2, sobre gastos Plan Mi Clínica, PAD y otros, el desembolso observado corresponde en su mayoría a médicos de turno y de refuerzo, con la singularidad que involucran ciertos planes preferenciales de los usuarios como “Plan Mi Clínica”, suscritos por el reclamante con la Isapre Consalud, y las boletas se emitieron a pacientes que ingresaron y se atendieron en el Servicio de Urgencia. La razón del fiscalizador para rechazar tales gastos fue la imposibilidad de realizar una correlación entre el ingreso y el gasto asociado a las prestaciones médicas, lo que resultaba improcedente en atención a la naturaleza del servicio, alegación recogida y aceptada en la sentencia de primer grado -motivo trigésimo primero- confirmada por el fallo impugnado.

Añade que siendo un hecho inamovible de la causa que existe *“al menos una duda razonable en cuanto a la efectividad y precisión del análisis efectuado por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que culminó en las diferencias de impuestos contenidas en la liquidaciones”*, ello evidencia incongruencia en las conclusiones del fallo, por cuanto, por un lado, reconoce que existe una duda razonable en cuanto a la efectividad y precisión del análisis efectuado por el SII y luego -este procedimiento que se reconoce como incorrecto- es validado por el tribunal al confirmar la sentencia de primera instancia, y rechazar los gastos contenidos en la Liquidación relativos al “Plan Mi Clínica, PAD y otros”.

Indica también que tratándose de los médicos de llamado era posible efectuar esa trazabilidad entre ingreso y gasto; para ello acompañó los antecedentes que así lo reflejan, además de las boletas relacionadas con el Plan Mi Clínica, los que no fueron analizados por el tribunal, porque únicamente hace mención del archivador N°12, en circunstancias que los documentos de respaldo se encuentran contenidos en los archivadores 10, 11 y 14 del escrito presentado el 20 de marzo de 2018. Lo razonado en el fundamento quincuagésimo primero del fallo recurrido -continúa- adolece de un grave error que consiste, precisamente, en que la documentación aportada no fue analizada en el proceso en su integridad, probablemente, debido a su gran volumen (18 archivadores), aludiéndose, en definitiva, únicamente a una pequeña parte y no así a la mayoría, que se encontraban específicamente individualizados. El gasto está asociado a una Isapre preferente, era necesario para producir la renta y su parte lo acreditó.

Explica que la norma del artículo 132 del Código del Trabajo, antes citada, se incumple ya sea porque no se emite una sentencia motivada o porque el establecimiento de los hechos asentados por el tribunal no condice de forma lógica o razonable de las probanzas rendidas por las partes.

Sostiene, por una parte, que los sentenciadores debieron analizar la totalidad de la prueba aportada y al no hacerlo la decisión adolece de falta de motivación; se infringe también el principio de no contradicción al haber determinado el objeto de la controversia excluyendo aspectos ajenos a la materia tributaria de que trata el asunto (considerando 20°), para luego razonar que *“en el caso de los médicos que prestaron servicios de refuerzo de turnos en Urgencia, no existe constancia del número de horas que realizaron bajo la modalidad de refuerzo y el valor por hora asociado a dicho turno (...)”*.(Considerando

Quincuagésimo Primero), como uno de los argumentos para rechazar el gasto referido al acápite 2.B de la partida N°2.

Reitera que los gastos rechazados en esta partida satisfacen la exigencia legal, y al no decirlo así los sentenciadores infringen no solo el artículo 132, sino también las normas citadas de la Ley sobre Impuesto a la Renta por cuanto se tratan de desembolsos propios de su giro, obligatorios por ser honorarios de médicos de turno, de refuerzo y de llamado, correspondiendo a honorarios médicos, más allá de si se encuentran relacionado con un determinado Plan de Salud.

En el segundo capítulo del recurso denuncia infracción, por falsa aplicación, de los artículos 94 N°4 y 97 inciso sexto, relacionados con el inciso primero del artículo 21, de la Ley sobre Impuesto a la Renta; 97 N°11; inciso primero del artículo 24, relacionado con el 6 Letra B) N°8 y 53, del Código Tributario y 19 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, fundado en que su parte reclamó contra las Liquidaciones N° 1034 a 1036, efectuando una alegación o defensa sobre la nulidad de tales actos administrativos por cuanto el SII solicitó el reintegro de la devolución de los Pagos Provisionales Mensuales (PPM) y Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (PPUA) que fueron liberados en su oportunidad, pretensión fiscal absolutamente improcedente por cuanto erradamente se pretende imputar el Impuesto Único del artículo 21 de la LIR con cantidades que se encuentran correctamente devueltas, y en su mérito las diferencias de impuestos están mal calculada. La entidad fiscal considera que los montos previamente devueltos al contribuyente deben ser imputados a cuenta del Impuesto Único -sanción- y solicita su reintegro; además aplica a su parte, sobre dichas sumas, la multa del artículo 97 N° 11 del Código Tributario, lo que resulta más gravoso, por cuanto recarga con multa los reintegros, aumentando de forma ficticia el impuesto del artículo 21 de la LIR.

El centro del conflicto apunta a si el SII con posterioridad a la declaración de renta del contribuyente, y al determinar gastos rechazados, puede, imputar las devoluciones por PPM y/o PPUA en contra del Impuesto Único del artículo 21 de la LIR, considerando que el resultado pérdida tributaria no cambia, o bien, lo que correspondía era afectar con el impuesto sanción, tasa 35%, la suma que fue considerada como gasto rechazado, sin efectuar imputaciones de ningún tipo. La circunstancia que con posterioridad el SII pudiere determinar diferencias de impuestos según el artículo 21 de la LIR, en caso alguno faculta a realizar en la

Liquidación de impuesto una imputación contra cantidades correctamente devueltas.

Expone que la sentencia en el fundamento sexagésimo cuarto razona estableciendo que su parte nunca tuvo derecho a la devolución obtenida *“por lo que no existió ni confusión indebida de impuestos ni imputación ilegal de alguna devolución por parte del Servicio en el cálculo del impuesto único efectuado”*, lo que estima errado por cuanto los gastos rechazados no alteran la determinación de la Renta Líquida Imponible, ni el resultado de pérdida tributaria determinado para el AT 2016, hecho que no es controvertido en estos autos.

Añade que de haberse aplicado correctamente las normas antes descritas, no se habría aplicado el artículo 97 N°11 del Código Tributario, lo que generó multas improcedentes, vulnerando con ello el inciso primero del artículo 24 del Código Tributario, toda vez que el errado mecanismo empleado implicó que los impuestos adeudados están mal determinados, al igual que los reajustes e intereses, que siguen la suerte de lo principal.

Finalmente, explica cómo los errores de derechos influyeron en lo resolutivo de la sentencia impugnada, solicitando se la invalide y se dicte por este tribunal sentencia de reemplazo, sin nueva vista, ajustada a derecho, acogiendo la reclamación tributaria en todas sus partes y, como consecuencia de ello, deje sin efecto en todas sus partes las Liquidaciones N°1034, 1035 y 1036, de fecha 21 de agosto de 2017, con costas.

II.- Recurso de casación en el fondo del Servicio de Impuestos Internos.

Segundo: Esta parte denuncia infracción a los artículos 31, 21, 33 y 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en relación con los artículos 17 y 21 del Código Tributario. Transcribe parcialmente los motivos trigésimo primero, trigésimo sexto y cuadragésimo del fallo de primer grado, mantenidos por el de segunda instancia, para luego indicar los requisitos que la jurisprudencia ha exigido para que un desembolso por concepto de honorarios pueda ser rebajado como gasto, destacando que debe estar relacionado con el giro de la empresa, ser de carácter inevitable u obligatorio, considerando no solo la naturaleza del gasto, sino además su monto, es decir, hasta qué cantidad ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, y que corresponde al contribuyente probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesis.

Agrega que la necesidad de un desembolso debe enforzarse como 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, nada de lo cual ocurrió en este caso.

Plantea que el razonamiento del fallo impugnado resulta errado al señalar que *“no es posible afirmar que siempre existe una relación directa entre las prestaciones brindadas en la atención de urgencia con el pago realizado al médico”*, para luego establecer el cabal cumplimiento de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, concluyendo que, pese a la imposibilidad de la vinculación entre las prestaciones médicas y los médicos que las realizan, de todas maneras los honorarios pagados a dichos profesionales, por sobre sus remuneraciones habituales, resultan ser necesarias para producir la renta.

Indica que es un hecho de la causa que el documento denominado “comprobante de pago” no está destinado a generar un historial de los médicos que atendieron a un paciente, por lo que *“dicho documento no resulta útil al momento de generar la trazabilidad requerida para los médicos de turno o refuerzo”*. Así, el servicio reclamado estima que el contribuyente no fue capaz de justificar la necesidad de tener que pagarle honorarios a médicos que ya recibían sus remuneraciones habituales, toda vez que no es posible establecer cuándo, por qué y en qué circunstancias efectuaron dichas actividades extraordinarias y, consecuentemente, a que ingresos se asocian. No resultó probado con dicho instrumento las erogaciones adicionales para dichos profesionales, por cuanto la necesidad que debe cumplir el gasto corresponde a una calificación jurídica que los jueces deben efectuar respecto de los hechos que se encuentran acreditados en el proceso. Si no se cumple dicho requisito, ya sea porque no se emite una sentencia motivada o porque se contradice abiertamente con los hechos asentados, se ocasiona una infracción a la ley.

Luego el recurrente transcribe los artículos 17 y 21 del Código Tributario, señalando que la sentencia impugnada libera al reclamante de la obligación de acreditar los presupuestos del artículo 31 de la LIR., y, por tanto, de relacionar su ingreso con los gastos que no constituyen sueldo, esto es las boletas de honorarios emitidas por médicos de planta contratados, por los médicos de llamados y por los de apoyo o reemplazo. De ratificarse la interpretación de la sentencia impugnada importaría entregar a la autonomía de la voluntad del contribuyente la generación de los gastos, impidiendo a la autoridad cuestionar su

procedencia, dejando de aplicar el artículo 97 de la LIR, cuando es procedente el reintegro de lo pagado, cuya fuente es la rebaja excesiva de gastos.

Aduce que su parte no cuestiona que la partida indicada por el contribuyente se encuentra registrada contablemente, ni tampoco los hechos en que se sustenta, sino que ha discutido su carácter de tributario. Luego señala que no ha cumplido con acreditar que los servicios médicos pagados se hayan prestado efectivamente y que obedezca a una demanda efectiva por parte de un incremento en los pacientes.

Habiéndose establecido la falta de acreditación suficiente de la necesidad del gasto -manifiesta el recurrente- se infringe el artículo 31 inciso primero de LIR, al no estar probado que el desembolso es de carácter inevitable u obligatorio, considerándose no solo la naturaleza del gasto, sino además su monto, es decir hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta. Afirma que de revisar las boletas emitidas por los médicos se aprecia que obedecen a servicios cuyos ingresos se encuentran asociados con la empresa relacionada, más no al reclamante.

Explica como las infracciones de ley denunciadas influyen en lo resolutive de la sentencia por cuanto los gastos debían cumplir todos los requisitos legales, lo que no ocurrió, por lo que era procedente revocar la sentencia en la parte apelada, respeto de la partida N°1 de la Liquidación reclamada, relativa a gasto por honorarios pagados a médicos con contrato de trabajo.

Tercero: Para la correcta resolución del asunto debatido se hace necesario consignar los hechos establecidos en la sentencia impugnada:

- a) El reclamante Servicios Clínica Alemana de Temuco Ltda. es contribuyente del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, obligado a llevar contabilidad completa para determinar su renta efectiva.
- b) La sociedad reclamante, cuyo giro es la “prestación de servicios ambulatorios de salud”, desarrolla su actividad a través de médicos de urgencia con quienes mantiene contrato de trabajo y/u honorarios. Asimismo, el Servicio de Urgencia presta atención las 24 horas del día y es el único centro de salud privado de la ciudad que cuenta con todas las especialidades básicas, como Pediatría, Cirugía, Medicina Interna y Gineco-obstétrica, además de la mayoría de las sub-especialidades de llamado.

- c) El contribuyente en el Año Tributario 2016 tuvo una pérdida tributaria por la suma de \$87.304.878, y solicitó devolución de \$46.300.050 por concepto de Pagos Provisionales Mensuales y Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas.
- d) El Servicio de Urgencia de la Clínica Alemana de Temuco cuenta con un total de 15 médicos con contrato de trabajo o en la modalidad convenio de prestación de servicios profesionales con boleta, por un total de 17.730 horas contratadas para cubrir los turnos de urgencia en su establecimiento. A los médicos cirujanos se les paga por un valor hora fijo además de un monto variable que es el honorario médico quirúrgico por las intervenciones realizadas dentro de su turno a pacientes ingresados a través de urgencia. A los ginecólogos se les paga por un valor hora fijo y un monto variable, que considera cirugías y partos realizados durante el turno, permitiendo, en este caso, 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 se les paga por un valor hora fijo que es superior al valor hora de los cirujanos y ginecólogos, ya que no tienen procedimientos extraordinarios. A los pediatras o médicos generales de niños se les paga un valor hora fijo por turno lo cual es superior al valor hora pagado a cirujanos y ginecólogos. A los médicos de refuerzo, que son médicos generales (medicina adultos o niños), se les paga para que realicen turnos más allá de los turnos contratados, pagados en la modalidad de honorarios por prestación de servicios profesionales, quienes realizan sus turnos en horario de 11:00 a 21:00 horas. Los médicos de llamado, que son especialistas que prestan sus servicios profesionales en caso de así requerirlo el paciente, son pagados por Clínica Alemana de Temuco Ltda. mediante boleta de honorarios.
- e) Los ingresos del reclamante derivados de la explotación de su giro provienen exclusivamente de la atención de pacientes que ingresan a través del Servicio de Urgencia durante las 24 horas del día todos los días del año, lo cual supone una demanda variable e indeterminada, cuya cuantificación dependerá de múltiples factores tales como densidad poblacional, factores climáticos o estacionales, circunstancias

extraordinarias como accidentes o hechos de la naturaleza, como también la categorización del tipo de atención requerida, sea ésta grave, de mediana gravedad o no urgente.

- f) La orden de pago no permite conocer los ingresos generados por cada médico ya que existe la posibilidad de que un mismo paciente pueda ser atendido por un médico de turno y uno de llamado, lo que no queda reflejado en el documento, el que solo registra al que le dio de alta.
- g) A los médicos que se desempeñan en el Servicio de Urgencia en las especialidades de médico cirujano, medicina adulto y medicina niño, se les paga un total de horas mensuales que totalizan en la mayoría de los casos 1.440 horas al año, quedando el resto de las horas trabajadas cubiertas con los mismos profesionales o médicos de refuerzo a quienes se le paga en la modalidad de honorarios. El fallo contiene un cuadro que detalla las horas trabajadas por contrato y las cumplidas a honorarios, del cual se observa que tres de los profesionales no realizan turnos fuera de las horas del contrato de trabajo y los restantes cumplieron al año fiscalizado 4, 6, 11, 19, 26, 48, 49, 302, 414, 594, 763 y 974 horas en ese sistema, respectivamente.
- h) El total de horas contratadas corresponde a 120 horas mensuales por cada médico, salvo algunas excepciones en que se contrata por menos horas, y no por 45 horas semanales, siendo cubierto el resto de las horas con turnos a honorarios.
- i) Se encuentra probado que el reclamante incurrió efectivamente en la erogación de honorarios a los médicos de turno. Los turnos realizados por una cantidad de horas definidas (17.730 horas contratadas) no eran suficientes para cubrir la totalidad de las horas requeridas (un total de 8.760 horas por especialidad).
- j) Los ingresos por concepto de imagenología y kinesiología se relacionan con las órdenes de pago y con sus documentos de respaldo y se comprueba que las boletas electrónicas emitidas respecto de dichas órdenes se registraron en el resumen de ventas con boleta del Libro de Ventas del periodo 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- k) De las boletas emitidas por el médico o la sociedad, donde se indica como glosa “Plan Mi Clínica”, “Arsenalero Plan Mi Clínica”, “Atención Convenio SSAN”, “Atención de Urgencia”, “Honorarios Quirúrgicos Plan

Mi Clínica” o “Anestesias Plan Mi Clínica”, no es posible determinar qué prestaciones están incluidas en el Plan Mi Clínica y si dichas prestaciones fueron efectuadas en el Servicio de Urgencia o bien en alguna modalidad ambulatoria. Tampoco se indica cuantos pacientes fueron atendidos bajo ese convenio o si se incluyeron otras prestaciones, ya que no se probó que se trate de pacientes que en virtud de ese convenio ingresaron y se atendieron en el Servicio de Urgencia, por ser beneficiados con dicho Plan.

- I) Los médicos ginecólogos prestan servicios bajo la modalidad de médicos de turno y no de llamado, se les paga por hora según el contrato a honorarios y no por paciente atendido; se acordó con estos profesionales que pueden atender su consulta particular en los momentos en que no exista demanda de pacientes en la urgencia, lo cual realizan al interior de la Clínica en las consultas médicas.

Cuarto: Contenido de la sentencia. El fallo impugnado en el motivo vigésimo dejó establecido que no forma parte de la controversia, en cuanto a la necesidad de los gastos, determinar la cantidad de médicos necesarios para absorber la demanda de atenciones de urgencia o establecer si las horas contratadas para el desempeño de los turnos son o no suficientes para cubrir el total que el servicio de urgencia requiere, como tampoco si el valor hora pagado a los médicos se condice con su desempeño y el nivel de atención brindado, puesto que tales circunstancias corresponden a un ámbito absolutamente ajeno al tema impositivo y tiene más bien relación con el desarrollo de la actividad económica del reclamante, la cual además de desarrollarse en un rubro muy especializado, debe ser evaluada por la autoridad sanitaria encargada de fiscalizar el cumplimiento de la reglamentación relativa a los servicios de urgencia en recintos privados.

En cuanto a los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que la trazabilidad del gasto con el ingreso únicamente se constata en relación con los médicos de llamado. Tratándose de médicos de turno y de refuerzo es más compleja por cuanto se les paga por horas trabajadas y por su disponibilidad en el Servicio, de modo de garantizar la atención las 24 horas del día, aun cuando físicamente no se encuentren en las dependencias de la atención de urgencia, como ocurre con los médicos ginecólogos, por lo que no es posible correlacionar los ingresos asociados a la prestación de un médico determinado.

Por consiguiente, la judicatura del fondo concluye que surge al menos una duda razonable en cuanto a la efectividad y precisión del análisis efectuado por el Servicio de Impuestos Internos, ya que resulta sumamente complejo efectuar un seguimiento certero respecto de cada una de las atenciones que el Servicio de Urgencia de Clínica Alemana prestó durante el año 2015.

Agrega que el juicio de necesidad del gasto requerido en este análisis no se refiere a la efectiva generación de rentas producto de un desembolso específico, sino a la necesaria vinculación del desembolso con el desarrollo de las actividades propias del reclamante, constituidas por las atenciones ambulatorias de salud que prestan. Sobre este punto precisa que un gasto tributario puede ser necesario aun cuando no genere una renta, sino también cuando evite una mayor pérdida o cuando cualquier entidad similar lo habría realizado. Así la Ley de Impuesto a la Renta admite la deducción de las pérdidas del negocio, lo que demuestra que el sentido de la ley es permitir la deducción de todo gasto relacionado con el desarrollo de la actividad.

En cuanto a la partida N° 1, Liquidación N° 1034, correspondiente a honorarios pagados a los quince médicos con contrato de trabajo, cuestionados por no haberse acreditado cuál es la jornada o turno que cada uno cumple, el tribunal concluyó que las horas contratadas son insuficientes para cubrir el Servicio de Urgencia de manera que el resto de las horas deben ser cubiertas por los mismos médicos en calidad de refuerzo, gastos que se encuentran debidamente acreditados y cuentan con el respaldo contable, cumpliendo con la condicionante de que el reclamante ha debido incurrir en ellos en forma forzada e inevitable para generar la Renta Líquida Imponible que determinó en el Año Tributario 2016, resultando obligatorios e ineludibles.

En relación con la partida 2.A por gastos correspondientes a honorarios pagados por concepto de imagenología y kinesiología por \$66.361.103, objetados por ser considerados fuera del giro, el fallo impugnado concluye que resulta desvirtuado el argumento del Servicio, por estar probado que respecto de cada orden de pago se emitió una boleta de honorarios debidamente contabilizada como prestaciones de servicio de imagenología, cuya efectividad no fue cuestionada por el órgano fiscalizador. En cuanto a los gastos por servicios de kinesiología, se trata de una prestación no solo brindada en el box de urgencia sino también respecto de pacientes hospitalizados o ambulatorios, pero se pudo constatar que las boletas se encuentran registradas en el Libro respectivo y

debidamente respaldadas, por lo que al registrar el ingreso es procedente también rebajar el gasto que genera esa prestación.

En cuanto a los gastos Plan Mi Clínica, PAD y otros, correspondientes a gastos relacionados con arsenalería, anestesiología, radiología, neurocirugía, pediatría (turnos neo y atención PAD) y ginecología (partos PAD) se cuestionan por no ser del giro del reclamante dado que su actividad es consulta médica de urgencia, uso de box y el procedimiento aplicado, desembolso igualmente rechazado por no lograr el reclamante desvirtuar lo observado y por cuanto no se acreditó que se trata de gastos necesarios para producir la renta.

En lo atinente al gasto de honorarios a médicos ginecólogos, la sentencia establece que estos profesionales no permanecían en la Unidad de Urgencia, contraviniendo lo instruido por su empleadora en el Manual Organizacional del Servicio de Urgencia, documento que establece que esa unidad cuenta con médicos de turno que tienen presencia física permanente en el Servicio, sean titulares o reemplazantes, dentro de los cuales se encuentran los médicos ginecólogos, en sistema de turno las 24 horas. Señala, además, que en el párrafo 3.4.4 sobre “Normas de Funcionamiento” se dice que los médicos de turno en el Servicio de Urgencia no podrán retirarse del Servicio sin haber sido relevados por quien lo siga en el rol de turnos de su especialidad, y por lo mismo ningún profesional puede abandonar su turno, salvo casos de fuerza mayor. Además, el médico de turno percibe una remuneración a todo evento, sin que pueda abandonar bajo ningún respecto la Urgencia, lo que no se cumple en el caso de la especie. Por lo anterior los sentenciadores concluyeron que el gasto por los pagos de honorarios a estos profesionales se relaciona con servicios que no han sido efectivamente prestados al reclamante, por cuanto su permanencia durante el horario de funcionamiento de la Clínica no ha resultado probada. Agrega que tampoco ha resultado acreditada la alta demanda de servicios de ginecología en la Unidad de Urgencia que justifique el pago de honorarios a los veintiún médicos de esa especialidad, número que supera al resto de los especialistas contratados. Por ello, estiman que el gasto no cumple el requisito de ser inevitable u obligatorio para el contribuyente; la situación de estos médicos aparece como irregular de acuerdo con los propios reglamentos internos del establecimiento de salud y se desconoce cuantas atenciones ginecológicas se efectuaron y si pudieron ser cubiertas con el total de horas contratadas o fueron superadas.

En cuanto al reintegro del artículo 97 de la LIR, el Servicio aplicó la multa del artículo 97 N° 11 del mismo texto legal; el reclamante solicitó la nulidad de las Liquidaciones 1034 a 1036, lo que fue desestimado por cuanto determinó erróneamente la base imponible del Año Tributario 2016, y, por tanto, nunca tuvo derecho a las devoluciones de PPA y PPUA. Agrega la sentencia que conforme a lo razonado la base de cálculo debe ser modificada y rebajarse a \$280.155.892, por ello aplicada la tasa del 35% del Impuesto Único y efectuadas las deducciones legales, resulta un impuesto final de \$51.754.512, más reajustes e intereses.

Quinto: Resolviendo el recurso de nulidad del reclamante, primer capítulo. Los cuestionamientos del recurso se centran en el rechazo del acápite 2.C de la partida 2, por la suma de \$152.704.114, sobre gastos por honorarios pagados a médicos ginecólogos y, específicamente, en infracción al artículo 132, inciso décimo quinto, del Código Tributario, sobre 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 la 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. Precisa que se desconoce lo establecido en la decisión sobre la modalidad del sistema de contratación de los profesionales a que refiere y que los hechos asentados -los que deben ser analizados en su conjunto- satisfacen los requisitos del artículo 31 inciso primero de la LIR. Por ello, desconocer el número de atenciones de esta especialidad en el AT 2016 y si pudieron ser cubiertas con el total de horas contratadas o si fueron superadas con los 21 médicos ginecólogos, no condice con lo razonado en el motivo vigésimo de la sentencia de primer grado, que la de segunda hace suyo.

Se denuncia infracción al principio de no contradicción, que el recurrente cree ver entre las afirmaciones que el número de médicos contratados queda fuera de la controversia y que, por no conocer el total de atenciones de pacientes, el gasto es improcedente, o al afirmar que estos especialistas son pagados por horas de turno -no por prestaciones médicas- y a continuación concluir que el número de atenciones es relevante para validar el desembolso.

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 quincuagésimo sexto y quincuagésimo séptimo, 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 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 durante el horario de funcionamiento de la clínica no ha resultado probado, como tampoco ha resultado acreditada la alta demanda de servicios de ginecología en la Unidad de Urgencia, número que supera al resto de los médicos especialistas contratados.”*

Conforme a lo anterior, el reproche que se formula en este capítulo, carece de influencia en lo dispositivo del fallo, condición relevante para la invalidación que se pretende, por cuanto lo reflexionado en cuanto al desconocimiento del número de pacientes atendidos o si estas prestaciones fueron cubiertas o no por el total de horas contratadas a honorarios en relación a los 21 médicos ginecólogos, no incide en el fundamento principal para rechazar el gasto, cual es, que los servicios *“...no han sido prestados efectivamente a la reclamante”(sic)*, por no cumplir el turno en forma presencial y permanente, razón por la cual lo cuestionado por el recurrente, en manera alguna permitiría a este tribunal arribar a una decisión diferente.

Sexto: 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.

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).

Séptimo: 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 judicatura del fondo 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 -contribuyente de primera categoría- es la prestación de servicios ambulatorios de salud en Servicio de Urgencia, el que otorga prestaciones médicas las 24 horas del día y todos los días del año; siendo el único centro privado de salud de la ciudad de Temuco que cuenta con todas las especialidades básicas, como pediatría, cirugía, medicina interna y gineco-obstétrica, además de la mayoría de las subespecialidades de llamada, y sus ingresos provienen exclusivamente de esa actividad.
- b) Este servicio cubre una de las especialidades médicas básicas, con la actividad que desarrollan 21 médicos ginecólogos con convenio de honorarios, los que cumplen turnos todos los días del año, percibiendo un valor hora fijo menor a otros profesionales por cuanto el reclamante acordó que durante el turno pueden prestar servicio fuera de la urgencia en pabellón o en consulta al interior de la misma clínica, en el tiempo que no exista demanda de pacientes en urgencia, manteniendo disponibilidad inmediata.
- c) Revisadas las órdenes de pago no es posible determinar con certeza cuál es el ingreso asociado a cada médico.

De un simple cálculo aritmético es posible anotar que a la semana el servicio de urgencia está obligado a cubrir 168 horas de esta especialidad, en turnos distribuidos entre los 21 especialistas.

Octavo: 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 se desarrolla 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, vigésimo séptimo, trigésimo, trigésimo cuarto 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).

Noveno: 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: Si se examina ahora el motivo quincuagésimo sexto y quincuagésimo séptimo del fallo recurrido, es fácil advertir que la sentencia impugnada deja consignado 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 las horas de turno en urgencia efectuado a 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 los mismos sentenciadores previamente asentaron y que emana de la restante evidencia aportada a juicio, esto es, que se trata de 21 profesionales, que todos realizaron turnos en el servicio de urgencia, que el año 2015 se cubrieron los turnos de urgencia todos los días del año, percibiendo el valor hora pactado -menor que el acordado con otros especialistas- y que durante la jornada, si no eran requerido 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 estos 21 profesionales no atienden turnos de llamado.

Undécimo: Que los aspectos fácticos anotados no fueron abordados por los sentenciadores en su fallo, pues nada dicen sobre el planteamiento del reclamante en cuanto a la obligatoriedad del gasto por no contar con otros profesionales para cubrir tales turnos y tampoco aluden 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 médicas a pacientes que ingresaban por la unidad de urgencia.

Duodécimo: Que en la decisión que se revisa, el fallo sustenta 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 los 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 2015.

En efecto, la integridad de los elementos de convicción analizados, proporcionan elementos fácticos que evidencian omisiones no aclarados 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 2015 y con el debido respaldo contable. La decisión en sus razonamientos no explica 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.

La magistratura no expresa razones relevantes para afirmar que el año 2015 no resultó acreditada la alta demanda de servicios de ginecología en la unidad de urgencia que justifique el pago de honorarios a 21 médicos de esa especialidad, cuando son de turno y no de llamado y son retribuidos por horas trabajadas y no por paciente atendido.

Por otro lado, la baja demanda de pacientes en urgencia y que el número de profesionales contratados sería excesivo, son simples conjeturas del fallo, sin base probatoria que las sustente, pues ninguna comparación se hizo conforme a criterios objetivos y nada se dice sobre la relevancia de esas reflexiones cuando se afirma, también, que lo pagado a los médicos ginecólogos es por valor hora pactada, sin importar la cantidad de paciente 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 desempañaron turnos concretos, deben ser descartados por el solo hecho de estar a “disposición” al interior de la clínica, y concluir, sin distinción alguna, que “no se prestaron efectivamente” los servicios. Por otro lado, en atención a la naturaleza de la actividad del reclamante y su giro, lo razonado en el motivo quincuagésimo noveno para rechazar el gasto, en este caso, resulta impertinente para fines tributarios por cuanto los honorarios no está vinculados al número de pacientes que concurran a urgencia, sino a las horas del turno asignado, siendo, entonces, irrelevante conocer la cantidad de prestaciones otorgadas, desde que el

servicio de urgencia debe contar las 24 horas del día y todos los días del año con estos médicos especialistas.

Décimo tercero: Que las informaciones proporcionadas por las fuentes de prueba analizadas en la sentencia y, por tanto, los hechos asentados en ella no fueron analizados 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, en los términos exigidos en el artículo 132 del Código Tributario.

Décimo cuarto: Que así, 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 quinto: En cuanto al gasto del acápite 2.B de la partida N°2. Esta incide en los denominados Plan Mi Clínica, PAD y otros asociados a planes preferentes con la Isapre Consalud; sin embargo, basta leer lo consignado en el fundamento quincuagésimo primero de la sentencia atacada para advertir que se rechazó por falta de prueba. En efecto, la sentencia impugnada estableció que de los documentos tributarios acompañados a fojas 288, no es posible determinar qué prestaciones están incluidas en los citados convenios, cuáles corresponden al Servicio de Urgencia, cuantos pacientes fueron atendidos bajo esos planes preferentes y si las boletas incluyen otras prestaciones, concluyendo que no está probado entonces que el gasto corresponda a pacientes ingresados y atendidos en la unidad de urgencia. En el caso de médicos de refuerzo, los sentenciadores afirman que no se probó el número de horas bajo esa modalidad y el valor hora asociado al turno.

Por consiguiente, no es efectivo que el gasto se desestima por falta de correlación entre ingreso y gasto asociado -como refiere el recurrente-, por cuanto se rechaza por ausencia de prueba idónea, lo cual no lo supera, pues se limita a sostener que su parte habría acreditado el gasto, su origen y naturaleza con la documental acompañada en los archivadores 10, 11 y 14, sin precisar cuáles son los elementos de convicción en particular que llevarían a desvirtuar lo concluido,

esto es, no explica en concreto qué hechos emanaría de la supuesta prueba omitida y cómo esa evidencia lleva, necesariamente, a tener por cumplido los presupuestos del artículo 31 inciso primero de la LIR.

En el contexto descrito, no se configura en este capítulo, la infracción a las normas de la sana crítica, pues no se evidencia contradicción ni falta de motivación en los fundamentos del fallo.

Décimo sexto: En cuanto al segundo capítulo de normas vulneradas.

El reclamante cuestiona el reintegro de lo pagado por concepto de PPM y PPUA, liberados en su oportunidad por el ente fiscal y la multa impuesta de conformidad a lo previsto en el artículo 97 N° 11 del Código Tributario. La primera parte se alegó en la instancia como un vicio formal en las Liquidaciones N° 1034 a 1036 por estimar que se encontraba mal determinado el impuesto, olvidando que el contribuyente fue fiscalizado por el Servicio de Impuestos Internos y en el ámbito de sus atribuciones rechazó los gastos que fueron observados, determinando una nueva base imposible y coherente con lo anterior dispuso el reintegro de las sumas que consideró indebidamente devueltas, decisión que se ajustó a la normativa vigente, sin perjuicio de lo decidido en este fallo en cuanto a las partidas aceptadas. En consecuencia, no existe infracción a las normas denunciadas y el impuesto sanción se aplicó conforme lo prevé el artículo 21 de la LIR.

En cuanto a la multa, distinta es la situación reclamada por infracción al artículo 97 N°11 del Código Tributario, por ser evidente que no se verifican los presupuestos de la norma para sancionar al contribuyente. En efecto, el citado precepto sanciona el retardo en enterar en arcas fiscales los impuestos referidos, lo que no acontece en el caso de la especie en tanto la diferencia impositiva que generó el reintegro tiene por causa la errada interpretación de la normativa tributaria que el SII atribuyó al contribuyente, lo que incidió en la determinación de la renta líquida imponible.

La norma sanciona el “retardo” en enterar impuestos de retención o recargo, lo que equivale a mora en el cumplimiento de dicha obligación tributaria y como lo ha señalado la jurisprudencia, “...el artículo 97 N°11 del Código Tributario reprime con multa el atraso en enterar en Tesorería gravámenes sujetos a retención o recargo, cuyo no es el caso, pues no ha mediado demora en satisfacer en arcas fiscales cargas impositivas afectas a retención o recargo, sino que se ha debatido judicialmente la procedencia o no de agregar el monto de la devolución de las sumas percibidas como recuperación de los pagos provisionales por

utilidades absorbidas realizados por la sociedad absorbida, a la renta líquida imponible de la sociedad absorbente, que postula el Servicio de Impuestos Internos cuando afirma que tal devolución es un incremento del patrimonio de la sociedad reclamante y, en consecuencia, constituye renta, lo que precisamente ha determinado el reintegro, con sus reajustes y multas, que fueron abordados en la liquidación atacada”.(Sentencia Corte Suprema Rol N°38.023-2017, de fecha 18 de marzo de 2020. En el mismo sentido, sentencia Rol N°19.287-2016).

Por consiguiente, si el objeto de discusión versó sobre la calificación jurídica del gasto incurrido por el contribuyente como necesario para producir la renta, la controversia obedece a una diferencia impositiva y no al retardo en enterar el impuesto determinado en la liquidación.

Por lo anterior, la sentencia que se revisa incurre en una falsa aplicación del precepto citado, pues se ha aplicado a un caso no establecido en la ley, lo que conlleva a acoger el libelo de nulidad sustancial en este aspecto.

Décimo séptimo: 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 médicos con contrato de trabajo, esto es, por el monto de los honorarios pagados por turnos adicionales, contenido en la partida N° 1, 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 ella se ha dictado-.

En esas condiciones, 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 octavo: Precisado lo anterior, se tiene presente que el recurrente estructura su recurso, en primer lugar, señalando que el contribuyente no probó la necesidad de tener que pagar honorarios a médicos que ya recibían sus remuneraciones habituales, desconociendo dónde y cuándo se prestaron esas actividades extraordinarias, validando gastos que no cumplen los requisitos legales. Lo planteado se aleja de la naturaleza del presente arbitrio -de derecho estricto- por cuanto se advierte que el recurrente simplemente reprocha los hechos asentados en el fallo, sin denunciar formalmente infracción al artículo 132 inciso décimo quinto del Código Tributario, resultando el juicio fáctico establecido en la sentencia impugnada inamovible para este tribunal de casación.

En segundo término, aduce falta de motivación en la sentencia para tener por cumplido los requisitos del artículo 31 inciso primero de la LIR, apartándose claramente del contenido de la decisión impugnada, insistiendo en que el reclamante debe acreditar la verdad de sus declaraciones y que los sentenciadores eximieron al contribuyente de acreditar los presupuestos del citado precepto. Agrega que se exime al reclamante del requisito de relacionar su ingreso, en este caso, consultas en urgencia con los gastos por honorarios, alterando el *onus probandi tributario*. Este capítulo será también desestimado por cuanto la sentencia impugnada analiza la prueba aportada por las partes, asentando el juicio fáctico -inamovible para este tribunal-, razona sobre la hipótesis legal cuestionada por el ente fiscalizador, cual es, la necesidad del gasto por prestaciones médicas pagadas a médicos que además tienen contrato de trabajo, y conforme a las reflexiones claramente consignadas, desestimar la tesis fiscal, esto es, la existencia de la obligación tributaria, en tanto se da por probado el origen del desembolso, su monto y la vinculación con el giro de la empresa para obtener la renta. En las condiciones anotadas, no existe infracción al artículo 21 del Código Tributario -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, aportando antecedentes de

convicción para demostrar sus afirmaciones, cumpliendo la carga probatoria impuesta a su parte en el citado precepto.

En tercer lugar, alega que no se acreditó que los servicios médicos pagados -a profesionales de planta- se prestaran 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, esas afirmaciones se estrellan con los hechos asentados en el fallo y se desconoce lo razonado por los sentenciadores en cuanto a las “órdenes de pago”, al contenido de los contratos de trabajo, al número de horas prestadas bajo relación laboral y a las adicionales cumplidas bajo el sistema de turnos a honorarios.

Finalmente, 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...”*, reproche que no será oído por cuanto se trata de un hecho que la sentencia atacada no establece y, además, dicha proposición es contradictoria con las anteriores, por cuanto el Servicio de Impuestos Internos reclamó que el contribuyente no probó los presupuestos del gasto tributario, luego que el fallo infringió el *onus probandi* y a continuación 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.

Décimo noveno: Sin perjuicio de lo anterior, se dirá 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 forzoso, pues tiene 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 reclamante, acorde a las exigencias legales y reglamentarias sobre unidades de 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 de la organización empresarial del reclamante o a la actividad desplegada 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, sin que existan antecedentes para inferir que son excesivos para ese fin o que las horas pagadas a cada profesional se aparta de lo que razonablemente un médico puede cumplir.

Vigésimo: 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, 765 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 el fondo** interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia de cinco de febrero de dos mil veinte, dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco, que se lee a fojas 73.

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

Regístrese.

Redactó la ministra señora González Troncoso.

Rol N° 27.502-2020.

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.