

De manera que a la luz de lo establecido en el N° 11 del propio artículo 17 que es objeto de análisis, no resulta prístina la voz "operaciones realizadas con personas que no sean socios" utilizada en el N° 2 de la citada disposición, desde que habrá de ser complementada con la definición que fluya del ejercicio de la potestad reglamentaria, sobre todo si se tiene presente que la facultad delegada está prevista, precisamente, para los fines de aplicar el impuesto de primera categoría al hecho gravado regulado en el numeral 2°, esto es, a aquella parte del remanente que es producto de operaciones realizadas con terceros." (Corte Suprema, considerando 4º).

"Que, por otra parte, esta Corte ya se ha pronunciado en autos Rol N° 22980-2014, de 1 de octubre de 2015, en el sentido de entender que el hecho gravado con el impuesto de Primera Categoría por el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824 -el remanente que proviene de operaciones realizadas por la cooperativa con personas que no sean socios- no se encuentra determinado en todos sus aspectos sustanciales por la ley, como demanda el principio de legalidad en la materia.

En efecto, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, consagrado fundamentalmente en el artículo 63 N° 14, complementado con los artículos 65, incisos 2° y 4°, 64 y 19 N° 20, todos de la Constitución Política, se predica que sólo por ley se puede imponer, suprimir o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Como ha sostenido esta Corte en Rol N° 21330-14, de 2 de abril de 2015, dicho principio constituye una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder; y se ha señalado, asimismo, en Rol N° 16293, de 28 de enero de 1992, que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos sustanciales, por una ley.

Contrario a lo que emana del principio antes invocado, ocurre que a la luz de lo dispuesto en el artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, es posible concluir que la determinación de lo que constituye una operación realizada con un sujeto no socio para efectos de ser gravada con el impuesto de Primera Categoría, no quedó sujeta a las definiciones que pudieren encontrarse en la Ley de Cooperativas o en la Ley de la Renta, ni a las que emanaren del sentido natural y obvio de las palabras, sino, cosa distinta, su precisión quedó entregada a un cuerpo normativo futuro, que, desde luego, debía cumplir con el principio de reserva legal, y el que a la fecha de obtenerse el remanente objeto de las liquidaciones reclamadas no había sido dictado." (Corte Suprema, considerando 5º).

"Que, siguiendo el criterio fijado en la citada sentencia de esta Corte, Rol N° 22980-2014, la facultad que el referido precepto otorga al Presidente de la República para fijar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros, importa, en último término, autorizar que por la vía reglamentaria se puntualicen los elementos centrales del hecho gravado,

esbozado en términos generales en el numeral 2° del artículo 17, lo cual, siendo una materia de dominio legal, vulnera el principio de reserva antes examinado." (Corte Suprema, considerando 6º).

"Que, es útil destacar que mediante la reforma introducida al artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, por la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se estableció una regulación precisa y detallada acerca de los supuestos que, para efectos de aplicar el impuesto de Primera Categoría, debían cumplir los ingresos brutos de la cooperativa para considerar que corresponden a operaciones con personas que no sean socios, lo que corrige, en definitiva, el defecto que se ha advertido, en la medida que es la ley -y no la Administración- la que termina de definir el hecho gravado en el artículo 17 N° 2 del citado estatuto normativo." (Corte Suprema, considerando 7º).

"Que, en consecuencia, no ha errado la sentencia recurrida al interpretar y no aplicar el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, así como las demás normas cuya infracción acusa el recurrente, desde que las liquidaciones practicadas por el Servicio reclamado en relación al remanente generado con las ventas realizadas por el reclamante a no cooperados -a quienes el Servicio ha calificado de terceros o no socios para los efectos del referido impuesto-, deben quedar sin efecto, al no encontrarse íntegramente determinado el hecho gravado descrito en la norma antes mencionada, que es la que sirve de fundamento a las referidas liquidaciones.

Atendidas estas reflexiones el recurso intentado no podrá prosperar." (Corte Suprema, considerando 8º).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y los Abogados Integrantes Sres. Jorge Lagos G., y Antonio Barra.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

Santiago, diecisiete de abril de dos mil diecisiete.

Vistos:

Se reproduce la sentencia en alzada con excepción de sus considerandos 15° a 25° que se eliminan.

Y teniendo en su lugar, y además, presente.

PRIMERO: Que se alega por la recurrente, tanto en su reclamo tributario como en su apelación, la improcedencia de la liquidación reclamada, toda vez que el N° 2, del artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974 establece que las cooperativas sólo se encuentran gravadas por las operaciones que realizan con terceros no socios, agregando que para aplicar esta tributación, el número 11° del mismo artículo dispone que la determinación de las operaciones que se entienden realizadas con sus socios o con terceros debe ser regulada por un reglamento el cual no ha sido dictado. Por ello, a su juicio, no se encuentra completamente descrito el hecho gravado por el legislador, no siendo posible aplicar la tributación de que se trata, toda vez que ello implicaría infracción al principio de legalidad.

SEGUNDO: Que para resolver esta alegación, es necesario consignar que el artículo 2° del artículo 17 del D.L. N° 824, dispone que "Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al impuesto a la renta de Primera Categoría", y a su vez el número 11° del mismo precepto - vigente a la época de los hechos de la presente causa- prescribía que "Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, se faculta al Presidente de la República para que, previo informe de los Ministerios de Economía y de Hacienda, determine en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros".

TERCERO: Que, tal como ha sido resuelto por la Excma. Corte Suprema en reiteradas oportunidades, resulta que en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en los artículos 19 N° 20, 63 N° 14, 64, inciso 2° y 65, inciso 4° N° 1°, de la Constitución Política de la República, únicamente por ley se puede imponer, suprimir, o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza, y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes.

CUARTO: Que, si bien el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, establece que el remanente que corresponda a operaciones realizadas por la cooperativa con personas que no sean socios, quedará sujeto al impuesto de primera categoría, resulta que el 11° ya mencionado entregó a la potestad reglamentaria la labor de determinar, para efectos tributarios, cuándo dichas operaciones deben entenderse realizadas con socios o con terceros. Por esta razón, al no haberse dictado el reglamento en comento, resulta que no se encuentran definidos todos los elementos necesarios para determinar correctamente el hecho gravado y gatillar la tributación establecida en el N° 2 ya mencionado, lo que infringe el principio de legalidad tributaria, e implica que el hecho gravado que deben soportar las cooperativas para determinar su tributación de primera categoría no se encontraba completamente determinado en nuestro ordenamiento jurídico.

QUINTO: Que, corrobora lo anterior el hecho de que la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, suplió el silencio reglamentario, incorporando un nuevo numeral 11° al artículo 17 del DL 864 de 1974, el cual definió los supuestos en que deberá considerarse que los ingresos brutos de las cooperativas corresponden a operaciones con personas que no sean socios.

SEXTO: Que, de lo expuesto, resulta que a la época en que se practicaron las liquidaciones reclamadas, el hecho gravado del artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824 no se encontraba completamente determinado por ausencia del reglamento señalado, circunstancia que impide al Servicio de Impuestos Internos para practicar la liquidación reclamada, por lo que el reclamo deberá ser acogido por los motivos precedentemente expuestos.

SÉPTIMO: Atendido lo anterior, resulta innecesario pronunciarse sobre las demás alegaciones del recurrente.

Por estas consideraciones y visto lo dispuesto en los artículos 145 del Código Tributario, y artículos 186 del Código de Procedimiento Civil, se revoca la sentencia apelada de veintitrés de febrero de dos mil dieciséis, escrita a fojas 150 y siguientes, y en su lugar se resuelve que se acoge el reclamo tributario deducido por Cooperativa Agrícola Lechera Santiago Limitada a fojas 1 y siguientes, y en consecuencia, se dejan sin efecto las liquidaciones 240, 241 y 242 de 29 de julio de 2011.

Acordada con el voto en contra del Ministro señor Muñoz, quien estuvo por confirmar la sentencia apelada en virtud de los fundamentos que allí se expresan y teniendo además presente:

1°.- Conforme a lo señalado por el Excmo. el Tribunal Constitucional es la ley la que debe contener todos los elementos de la relación jurídica tributaria (sujeto activo y pasivo, hecho gravado, tasa y exclusiones), de manera que ninguno de ellos se puede entregar a la potestad reglamentaria, lo que solo se limita a complementar aspectos que la ley ya contiene;

2°.- Desde esa perspectiva, la falta de un reglamento no puede impedir que se configure la relación jurídica tributaria, debiendo recurrirse a otros elementos de interpretación necesarios para configurar el tributo;

3°.- En la especie, la ley general de cooperativas establece que son socios los que cumplan con los requisitos del Título III de dicha ley, lo que debe ser concordado con el principio general en materia de impuestos, contenido en la ley contenido en la Ley de la Renta en el sentido que "todo ingreso constituye renta, todo beneficio, cualquiera sea su naturaleza o denominación".

4°.- De esta manera, las rentas exentas y los ingresos están señalados taxativamente en la ley. El artículo del DL 824 establece que las operaciones con quienes no sean socios están afectas a primera categoría;

5°.- Que por consiguiente, tratándose de una exención y por tanto de una situación de excepción, era la Cooperativa quien debía acreditar que las operaciones rechazadas no estaban afectas a impuestos porque fueron celebrados con sus socios, actividad probatoria que no ha efectuado en la causa, motivo que conduce a la confirmación de la sentencia.

6°.- Cabe agregar que la modificación del N° 11 del artículo 17 se hizo para establecer quienes son socios y quienes son terceros (esto es, son las exenciones las que deben ser consagradas expresamente). Por último, la determinación entre socio y tercero se ha llevado a cabo a través de una modificación de la ley y no a través de la dictación del reglamento, lo que configura el hecho de tratarse de un elemento que no podía ser entregado a la potestad reglamentaria.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 6894-2016.-

Redacción del ministro señor Muñoz Pardo.

Pronunciada por la Undécima Sala, integrada por el Ministro señor Juan Manuel Muñoz Pardo, por el Ministro señor Jorge Zepeda Arancibia y por el Ministro señor Fernando Ignacio Carreño Ortega.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, veinticinco de febrero de dos mil veinte

Vistos:

En estos autos Rol N° 34221-17, seguidos en primera instancia ante el Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente del Servicio de Impuestos Internos, por sentencia de veintitrés de febrero de dos mil dieciséis, no se hizo lugar al reclamo deducido por la Cooperativa Agrícola Lechera Santiago Limitada en contra de las Liquidaciones N°s. 240 a 242, de 29 de julio de 2011, por diferencias de Impuesto a la Renta de los años tributarios 2008 a 2010.

Se alzó la reclamante, y una de las Salas de la Corte de Apelaciones de Santiago, por sentencia de diecisiete de abril de dos mil diecisiete, la revocó y, en su lugar, acogió la reclamación dejando sin efecto las aludidas liquidaciones.

En contra de esta última sentencia, el Consejo de Defensa del Estado, por el Fisco de Chile, interpuso recurso de casación en el fondo, el que se ordenó traer los autos en relación.

Y considerando:

Primero: Que, el recurrente denuncia la infracción de los artículos 17 N°s. 1 y 2 del D.L. N° 824; 38, 49 y 53 de la Ley General de Cooperativas; 19, 20 y 22 del Código Civil; 65 N° 1 de la Constitución Política de la República; y 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en síntesis, por estimar el fallo impugnado que a la época en que se practicaron las liquidaciones reclamadas, el hecho gravado del citado artículo 17 N° 2 no se hallaba completamente determinado, dejando de aplicar una norma tributaria que, al contrario, lo establece claramente, pasando por alto, además, que las cooperativas están sometidas a un régimen tributario especial que debe ser aplicado restrictivamente, lo que se condice con la correcta interpretación de las normas que regulan esta materia.

Segundo: Que la sentencia impugnada, para revocar el fallo de primer grado, tuvo en consideración lo siguiente: "Que, si bien el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, establece que el remanente que corresponda a operaciones realizadas por la cooperativa con personas que no sean socios, quedará sujeto al impuesto de primera categoría, resulta que el 11° ya mencionado [del artículo 17] entregó a la potestad reglamentaria la labor de determinar, para efectos tributarios, cuándo dichas operaciones deben entenderse realizadas con socios o con terceros. Por esta razón, al no haberse dictado el reglamento en comento, resulta que no se encuentran definidos todos los elementos necesarios para determinar correctamente el hecho gravado y gatillar la tributación establecida en el N° 2 ya mencionado, lo que infringe el principio de legalidad tributaria, e implica que el hecho gravado que deben soportar las cooperativas para determinar su tributación de primera categoría no se encontraba completamente determinado en nuestro ordenamiento jurídico... Que, de lo expuesto, resulta que a la época en que se practicaron las liquidaciones reclamadas, el hecho gravado del artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824 no se encontraba completamente determinado por ausencia del reglamento señalado, circunstancia que impide al Servicio de Impuestos Internos para practicar la liquidación reclamada".

Tercero: Que, para hacerse cargo de las infracciones denunciadas en el arbitrio, es menester precisar, que el artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, cuyo texto refundido está contenido en el D.F.L. N° 5 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, del año 2003, enuncia una serie de exenciones impositivas que benefician a las cooperativas y, en lo que respecta al tratamiento a que se someterán en materia de impuesto a la renta, se remite al artículo 17 del D.L. N° 824, disposición que establece, en lo que aquí interesa: "Las cooperativas y sociedades auxiliares de cooperativas se regirán, para todos los efectos legales, por las siguientes normas: N° 2) Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios, estará afecto al impuesto a la renta de Primera Categoría".

Complementando lo anterior, el numeral 11°, en el texto vigente a la fecha en que se obtuvieron los remanentes que fueron objeto de las liquidaciones que se reclaman, dispone: "Para los fines de aplicar la tributación del número segundo, se faculta al Presidente de la República para que, previo informe de los Ministerios de Economía y Hacienda, determine en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros. El Presidente de la República dictará un Reglamento para la aplicación de las disposiciones de este artículo".

Cuarto: Que, como lo ha dicho esta Corte en el Rol N° 6279-2015, de 5 de mayo de 2016, si bien la expresión "operaciones realizadas con personas que no sean socios" que utiliza el numeral 2° del artículo 17 recién transcrito, al no encontrarse definida por el legislador, debería entenderse en el sentido natural y obvio que surge de sus palabras, lo que lleva a concluir, prima facie, que cubre o alcanza todos aquellos actos, contratos, o negocios que la cooperativa realice con sujetos que no

sean cooperados, lo cierto es que, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Civil, una interpretación armónica y lógica obliga a considerar lo previsto en el numeral 11° del mismo artículo 17, que faculta al Presidente de la República para determinar "en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros", regla que sugiere que existiría la posibilidad de considerar, para efectos de la tributación con el impuesto de Primera Categoría, ciertas operaciones de la cooperativa con no cooperados, como operaciones con socios.

De manera que a la luz de lo establecido en el N° 11 del propio artículo 17 que es objeto de análisis, no resulta prístina la voz "operaciones realizadas con personas que no sean socios" utilizada en el N° 2 de la citada disposición, desde que habrá de ser complementada con la definición que fluya del ejercicio de la potestad reglamentaria, sobre todo si se tiene presente que la facultad delegada está prevista, precisamente, para los fines de aplicar el impuesto de primera categoría al hecho gravado regulado en el numeral 2°, esto es, a aquella parte del remanente que es producto de operaciones realizadas con terceros.

Quinto: Que, por otra parte, esta Corte ya se ha pronunciado en autos Rol N° 22980-2014, de 1 de octubre de 2015, en el sentido de entender que el hecho gravado con el impuesto de Primera Categoría por el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824 -el remanente que proviene de operaciones realizadas por la cooperativa con personas que no sean socios- no se encuentra determinado en todos sus aspectos sustanciales por la ley, como demanda el principio de legalidad en la materia.

En efecto, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, consagrado fundamentalmente en el artículo 63 N° 14, complementado con los artículos 65, incisos 2° y 4°, 64 y 19 N° 20, todos de la Constitución Política, se predica que sólo por ley se puede imponer, suprimir o reducir tributos de cualquier clase o naturaleza y también sólo por ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes. Como ha sostenido esta Corte en Rol N° 21330-14, de 2 de abril de 2015, dicho principio constituye una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder; y se ha señalado, asimismo, en Rol N° 16293, de 28 de enero de 1992, que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos sustanciales, por una ley.

Contrario a lo que emana del principio antes invocado, ocurre que a la luz de lo dispuesto en el artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, es posible concluir que la determinación de lo que constituye una operación realizada con un sujeto no socio para efectos de ser gravada con el impuesto de Primera Categoría, no quedó sujeta a las definiciones que pudieren encontrarse en la Ley de Cooperativas o en la Ley de la Renta, ni a las que emanaren del sentido natural y obvio de las palabras, sino, cosa distinta, su precisión quedó entregada a un cuerpo normativo futuro, que, desde luego, debía

cumplir con el principio de reserva legal, y el que a la fecha de obtenerse el remanente objeto de las liquidaciones reclamadas no había sido dictado.

Sexto: Que, siguiendo el criterio fijado en la citada sentencia de esta Corte, Rol N° 22980-2014, la facultad que el referido precepto otorga al Presidente de la República para fijar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros, importa, en último término, autorizar que por la vía reglamentaria se puntualicen los elementos centrales del hecho gravado, esbozado en términos generales en el numeral 2° del artículo 17, lo cual, siendo una materia de dominio legal, vulnera el principio de reserva antes examinado.

Séptimo: Que, es útil destacar que mediante la reforma introducida al artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, por la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial de 29 de septiembre de 2014, se estableció una regulación precisa y detallada acerca de los supuestos que, para efectos de aplicar el impuesto de Primera Categoría, debían cumplir los ingresos brutos de la cooperativa para considerar que corresponden a operaciones con personas que no sean socios, lo que corrige, en definitiva, el defecto que se ha advertido, en la medida que es la ley -y no la Administración- la que termina de definir el hecho gravado en el artículo 17 N° 2 del citado estatuto normativo.

Octavo: Que, en consecuencia, no ha errado la sentencia recurrida al interpretar y no aplicar el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, así como las demás normas cuya infracción acusa el recurrente, desde que las liquidaciones practicadas por el Servicio reclamado en relación al remanente generado con las ventas realizadas por el reclamante a no cooperados -a quienes el Servicio ha calificado de terceros o no socios para los efectos del referido impuesto-, deben quedar sin efecto, al no encontrarse íntegramente determinado el hecho gravado descrito en la norma antes mencionada, que es la que sirve de fundamento a las referidas liquidaciones.

Atendidas estas reflexiones el recurso intentado no podrá prosperar.

Por estos fundamentos, disposiciones legales citadas y lo preceptuado en los artículos 764, 765 y 767 del Código de Procedimiento Civil, se rechaza el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile, en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha 17 de abril de 2017, escrita a fojas 282 y ss.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Cisternas.

Regístrese y devuélvase con todos sus agregados, en su caso.

Rol N° 34.221-2017.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y los Abogados Integrantes Sres. Jorge Lagos G., y Antonio Barra.