

Santiago, veinticuatro de septiembre de dos mil catorce.

A fojas 459: estése al mérito de lo que se resolverá.

VISTOS:

En estos autos rol 14.249-2013 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento general de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por la contribuyente, Agrícola La Aguada Limitada, se dictó sentencia de primer grado el veinticinco de junio de dos mil trece, que rola a fojas 282 y siguientes, en virtud de la cual se negó lugar a la reclamación de las Liquidaciones N° 10.369, 10.370, 10.371 y 10.372 de 24 de diciembre de 2012, confirmándolas, sin costas, por estimar que ha tenido motivo plausible para litigar.

Apelado este fallo por la contribuyente, una sala de la Corte de Apelaciones de Valdivia, por resolución de fecha trece de septiembre de dos mil trece, según se lee a fojas 376 y siguientes, lo confirmó.

Contra el anterior pronunciamiento, don Juan Manuel Baraona Sainz, en representación de la reclamante, dedujo un recurso de casación en el fondo, que se ordenó traer en relación por resolución de fojas 429.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que en el recurso se denuncia en un primer acápite la conculcación de lo preceptuado en el artículo 51 de la Ley de Cooperativas, en relación con los artículos 19 y 23 del Código Civil y 2° del Código Tributario, al determinarse por el Servicio de Impuestos Internos diferencias contables respecto de partidas de la renta líquida imponible de Agrícola La Aguada Limitada por los años tributarios 2010, 2011 y 2012 en lo que dice relación con los ingresos percibidos por concepto de excedentes de pago y excedentes a capitalizar por operaciones realizadas por el contribuyente en calidad de

cooperado y la Cooperativa Agrícola Lechera de La Unión Limitada (Colún), que a juicio del Servicio habrían sido indebidamente deducidos de la renta imponible y a consecuencia de lo mismo, se determinó el cobro de impuesto de Primera Categoría para los referidos años y un reintegro por la suma de \$176.289.695, más reajustes, intereses y multas. Sin embargo, no corresponde que se tribute por ellos ya que si bien los excedentes de pago y a capitalizar distribuidos por Colún constituyen ingresos que forman parte de la renta bruta del contribuyente, atendido que la Ley de Cooperativas establece una exención que lo libera de tributación, tales partidas deben deducirse en la determinación de la renta líquida imponible de la sociedad, conforme a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por ello, el fallo cuestionado ha vulnerado el artículo 51 citado, al sostener que la exención que la norma contiene se aplica a los cooperados sólo en el caso de excedentes que se originan en operaciones no habituales de los mismos, incorporando un requisito que la norma no contiene, lo que infringe además los artículos 19 y 23 del Código Civil. De este modo, de haberse entendido la mencionada disposición en su correcto alcance, debió haberse resuelto que la exención se aplica a todos los excedentes entregados, sean producto de operaciones habituales o no.

En segundo lugar, denuncia la incorrecta aplicación de los artículos 52 de la Ley de Cooperativas, 17 N° 4 del DL 824 y 29 y 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que la exención del artículo 51 mencionado resulta siempre aplicable, sin distinguir si se trata o no de operaciones habituales del giro del contribuyente con su cooperativa. Es una exención amplia que favorece los excedentes y no distingue la situación tributaria de los cooperados que lo reciben.

Por su parte, el artículo 52 que dispone que los socios cuyas operaciones con las cooperativas formen parte de su giro habitual deberán contabilizar, en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido, debe vincularse con lo previsto en el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824, que en lo pertinente ordena que los socios cuyas operaciones con las respectivas cooperativas formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la cooperativa les haya reconocido a favor de ellos, o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales. No obstante, si el socio debe tributar con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a un mecanismo relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto los pagos provisionales mensuales que debe efectuar en base a los ingresos brutos, de acuerdo con las normas del artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Luego, esta norma a diferencia de lo sostenido por los sentenciadores, no restringe el ámbito de la exención amplia del artículo 51 sólo a los excedentes que provengan de operaciones no habituales del cooperado con la cooperativa, puesto que no puede obviarse la forma cómo se determina la renta líquida Imponible de Primera Categoría de un contribuyente, en que los ingresos brutos referidos en el artículo 29 de la Ley de Renta incluye a los provenientes de actividades exentas del impuesto de primera categoría y sólo dejan de lado los no constitutivos de renta a que se refiere el artículo 17 de la misma ley. El hecho que los ingresos provenientes de actividades exentas de ese impuesto tengan el carácter de ingresos brutos y deban registrarse como tales,

no obsta a la exención, tal como resulta del artículo 86 de la Ley de Renta. Corrobora la idea que precede, la interpretación reconocida por instrucciones del Servicio de Impuestos Internos en el Oficio N° 1215 de 11 de marzo de 2004.

De esta manera, indica, la circunstancia que los ingresos exentos del Impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse entre los ingresos brutos por mandato legal, no significa que deban ser gravados por el mismo, ya que en el proceso de determinación de la renta líquida imponible los ingresos que corresponden a rentas exentas deben contabilizarse como ingresos tributarios, por así disponerlo el artículo 29 de la Ley de Renta, rebajándose en la etapa posterior, como lo prescribe el artículo 33 N° 2, letra b).

Seguidamente, en un tercer capítulo del recurso de casación, se denuncia que el tribunal de alzada asevera que el artículo 17 N° 4 del DL N° 824 no es claro, sin explicar por qué arriba a esa conclusión, situación que también parece haber acontecido en lo que toca al artículo 51 de la Ley de Cooperativas, por lo que el sentenciador debió estudiar la historia de su establecimiento, y al no hacerlo la vulnera, toda vez que esta disposición fue incorporada con posterioridad al artículo 52 de la misma ley y al artículo 17 numeral 4° del Decreto Ley 824, artículos que, a entender del sentenciador, vienen a restringirlo. Sin embargo, conforme a las actas de discusión, siempre se pretendió declarar exenta de todo impuesto la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios. Por ello, a partir del año 2004, la nueva redacción del artículo 51 sólo permite aceptar que la norma del artículo 52 frente a operaciones habituales con los socios no es limitativa de la amplia exención del artículo 51, la que se aplica también a estos casos, o que el artículo 51 nuevo ha derogado tácitamente

en este aspecto la supuesta limitación del artículo 52, conforme el artículo 19 del Código Civil.

Es este mismo acápite, indica que los jueces del fondo infringen los artículos 20 y 21 del Código Civil al interpretar las expresiones “contabilizar” y “efectos tributarios” que establece el artículo 52, apartándose de su sentido natural y obvio, ya que al señalar dicha norma que los socios cuyas operaciones con las cooperativas formen parte de su giro habitual deberán contabilizar en el ejercicio respectivo los excedentes que ellas les hayan reconocido, no lo hace con un significado legal, sino que se refiere claramente a la anotación de los excedentes en el libro respectivo para los fines del pago del Impuesto de Primera Categoría. El hecho que se incorporen los excedentes como ingresos en la determinación de la renta líquida imponible no significa que efectivamente tengan que terminar pagando dicho impuesto, al operar la deducción que establece el artículo 33 N° 2 letra b) de la Ley de Renta. No entenderlo así, conlleva la infracción de los artículos 20 y 22 del Código Civil.

De otro lado, refiere que al resolverse por el fallo cuestionado que la exención del artículo 51 de la Ley de Cooperativas no se aplica a los excedentes que se originan de operaciones habituales con los cooperados, modificando la exención contemplada en esta disposición, se transgrede consecuentemente el artículo 65 de la Constitución Política de la República, conforme al cual las exenciones sólo pueden modificarse por ley y no por una sentencia.

Por último, denuncia la errada aplicación de los artículos 53 de la Ley de Cooperativas y 26 del Código Tributario, puesto que la primera de las disposiciones establece que para todos los efectos legales las instituciones regidas por esa ley no obtienen utilidades, criterio que era sustentado en el oficio

Nº 549 de 2008 del Servicio de Impuestos Internos. Este oficio no distingue si se trata de excedentes que provienen de operaciones habituales o no, conclusión que también debe aplicarse cuando estos excedentes se distribuyen a los cooperados, ya que los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas de impuesto obtenidas por la entidad colectiva deben registrarse en su fondo de utilidades no tributables, conforme el artículo 14 letra A) Nº 3 b) de la Ley de Impuesto a la Renta y en la misma calidad son distribuidos a sus socios, propietarios, accionistas y cooperados.

Su parte tuvo conocimiento de esta instrucción y se acogió de buena fe a su contenido, por lo tanto debe darse a su respecto, aplicación a lo preceptuado en el artículo 26 del Código Tributario.

Termina solicitando, se acoja el presente recurso, se anule la sentencia recurrida y, se dicte la correspondiente de remplazo que, en definitiva, acoja el reclamo tributario interpuesto por la contribuyente, dejando sin efecto las liquidaciones reclamadas.

SEGUNDO: Que una adecuada decisión del presente arbitrio hace necesario considerar que no ha existido controversia en estos autos respecto a que la reclamante es una sociedad de responsabilidad limitada que, en conformidad a lo establecido en el DFL Nº 5 que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, es socia de la Cooperativa Agrícola y Lechera la Unión Ltda. (Colún), tributando de acuerdo a renta efectiva y, que las operaciones efectuadas por aquélla con la Cooperativa mencionada son parte de su giro habitual.

TERCERO: Que sobre la base de tales presupuestos, la sentencia recurrida confirmó la decisión del a quo sosteniendo que, de acuerdo a los artículos 51 y

52 de la Ley General de Cooperativas, en relación con el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley 824, se concluye que el legislador ha previsto un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los cooperados perciben, dependiendo de si ellos provienen de operaciones de la cooperativa con terceros o bien, de operaciones con sus socios. En este último caso, se hace una nueva distinción, según si las operaciones son del giro habitual del socio o no lo son. Si los remanentes provienen de operaciones con terceros, ninguna de las normas citadas otorga exención alguna, entonces, se tratará de ingresos constitutivos de renta, sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes. En cambio, si los remanentes se originan en operaciones con los socios, en principio tales excedentes estarán exentos de todo impuesto, tal cual lo señala el artículo 51 citado, salvo que tales operaciones correspondan al giro habitual del socio, caso en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 éste deberá contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que se le hayan reconocido, por lo que el tratamiento será el mismo que corresponde a los excedentes provienen de operaciones con terceros. De lo expuesto, se concluye que la habitualidad es el elemento de relevancia económica que ha llevado al legislador a gravar ingresos por reparto de excedentes, más si se considera el objeto que la Ley le ha asignado a las cooperativas, para cuyo cumplimiento no tiene relevancia si se libra de tributar rentas obtenidas por intermedio de tales organismos, provenientes de operaciones habituales de contribuyentes que tributan sobre la base de renta efectiva. De este modo, la exención sólo opera si los remanentes se originan en operaciones con los socios y, siempre que se trate de operaciones que no corresponden al giro habitual del mismo pues, en tal caso, conforme a lo

dispuesto en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas y 17 N° 4 del DL 824, éste deberá contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que se le hayan reconocido.

Por otro lado, afirman que el tenor del artículo 17 N° 4 del DL N° 824 acude expresamente a la expresión “contabilizar”, aludiendo a una operación que excede el sentido natural del término, ya que se ordena por ella, cuando sus operaciones formen parte o digan relación con el giro habitual, contabilizar los excedentes, distribuciones y devoluciones, los que pasan a formar parte de los ingresos brutos para todos los efectos legales, agregando que si el socio tributa por impuesto a la renta por un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, de lo que concluye que tales sumas se encuentran sujetas a tributación.

Por ello, los excedentes que provienen de operaciones de su giro habitual con la Cooperativa, forman parte de los ingresos brutos del contribuyente, de manera que al ser en la especie uno que tributa en base a renta efectiva, no es posible sostener que no sean constitutivos de renta.

Por último, en lo que respecta a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, señalan que el Oficio N° 549 reglamenta el tratamiento tributario de las Cooperativas, especialmente en el ámbito del IVA, y no de los cooperados, lo que hace particularmente difícil aceptar que pueda extraerse de él un pronunciamiento sobre el tratamiento de éstos, especialmente cuando resulta evidente que se ha evitado cuidadosamente referirse a quienes ni siquiera menciona. A su turno y para los mismos fines, se señaló que el Oficio N° 1.397 de 2011 también dice relación con la tributación de las cooperativas, no de los

cooperados, refiriéndose a materias que ninguna relación tienen con el asunto en análisis.

CUARTO: Que los antecedentes generales del proceso relacionados en la parte expositiva, dejan en claro que la pretensión del recurrente es obtener pronunciamiento en su favor sobre los siguientes tópicos: 1.- que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas no excluye la exención respecto de las operaciones no habituales de los cooperados, puesto que la ley no distingue; 2.- que los artículos 52 de la Ley General de Cooperativas y 17 N° 4 del DL N° 824 no restringen el ámbito de aplicación del citado artículo 51, si se considera el modo en que se determina la renta líquida Imponible de Primera Categoría de un contribuyente, puesto que los ingresos brutos (art. 29 Ley de Renta) incluyen los ingresos provenientes de actividades exentas del impuesto de primera categoría y no consideran únicamente los no constitutivos de renta. Luego, este carácter de ingreso bruto no elimina la exención por tratarse de ingresos a los que debe darse el tratamiento que estatuye el artículo 33 N° 2 letra b) de la mencionada Ley de Rentas; 3.- que si no se considera que el artículo 52 es limitativo del 51, sólo cabe concluir que esta última norma derogó a la primera; 4.- que sólo a través de una ley pueden modificarse las reglas de exenciones; 5.- que por haber obrado el contribuyente de buena fe, de acuerdo a la instrucción impartida por el Servicio a través del Oficio N° 549 del año 2008, no corresponde el cobro retroactivo de impuesto, de acuerdo al artículo 26 del Código Tributario.

Entonces, los antecedentes reseñados precedentemente ponen de manifiesto que la nulidad propuesta pasa por determinar si los excedentes reconocidos por la Cooperativa Agrícola y Lechera de la Unión Limitada (Colún) a la cooperada y reclamante en estos autos, por operaciones habituales

realizadas con ella, se encuentran afectos o no al Impuesto de Primera Categoría.

QUINTO: Que conforme los términos en que se ha desarrollado la litis, es menester precisar que el artículo 49 del DFL N° 5, que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, señala una serie de exenciones especiales de que gozan las cooperativas, disponiendo en su inciso final que *“No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes, las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas se regirán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974”*.

Esta norma, en su inciso transcrito, establece reglas especiales que, en materia de Impuesto a la Renta, afectan a los organismos indicados en su inciso primero, esto es, cooperativas y sociedades auxiliares de ellas, y que los somete a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, conforme a los preceptos especiales que detalla (N° 1), regulando la forma de tributar de los remanentes que corresponden a operaciones realizadas con personas no socios (N° 2), así como de los intereses provenientes de aportes de capital o de cuotas de ahorro (N° 3), la aplicabilidad de estas reglas a las cooperativas de trabajo (N° 5), a las de vivienda (N° 6), a las sociedades auxiliares de servicio técnico (N° 7), de servicio financiero (N° 8), entre otras, estableciendo en su numeral 4° lo siguiente: *“Los socios, cuyas operaciones con la respectiva cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la cooperativa les haya reconocido a favor de ellos o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos*

del socio correspondiente, para todos los efectos legales. No obstante, si el socio debiera tributar con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto a los pagos provisionales mensuales que deba efectuar en base a los ingresos brutos, de acuerdo con las normas del artículo 84 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según nuevo texto.”

A su turno, el inciso primero del artículo 38 del DFL citado establece que “El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. Hecho lo anterior, se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que estos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto. Por último, el saldo, si lo hubiere, se denominará excedente y se distribuirá entre los socios o dará lugar a una emisión liberada de cuotas de participación.”

Por su parte, el artículo 51 del mismo texto dispone que “El aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto,” indicando el artículo 52 que le sigue que: “Los socios cuyas operaciones con la cooperativa formen parte de su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ellas les haya reconocido.” Asimismo, el artículo 53 expresa “Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no tienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 a 52 del Código del Trabajo.”

SEXTO: Que de las disposiciones transcritas precedentemente, queda claro que en la materia que nos ocupa, las Cooperativas, para todos los efectos legales, no tienen utilidades, exceptuando el aspecto expresamente previsto por el artículo 53; que al saldo positivo de su ejercicio se le nomina “remanente”, mutando su denominación a “excedente”, susceptible de ser distribuido entre los socios, una vez efectuadas las imputaciones que el artículo 38 describe, y que lo merman.

Para la determinación de la tributación de tales conceptos, la ley ordena atender a si las operaciones lo han sido entre socio y la cooperativa, o realizadas por no socios y dichas entidades, consagrando la exención de todo impuesto para las primeras, obligando eso sí a los socios a contabilizar en el ejercicio respectivo, los excedentes reconocidos.

SÉPTIMO: Que relacionado con lo que precede, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 17 del referido D.L. 824, que prescribe que las cooperativas y sociedades auxiliares de cooperativas se regirán, para todos los efectos legales, por las normas que indica, señalando en el numeral 2° el impuesto aplicable al remanente que corresponde a las operaciones realizadas con personas que no sean socios, consignando expresamente que queda gravado con impuesto de Primera Categoría; en tanto en el N° 4 se refiere al tratamiento que deben dar los socios a los excedentes repartidos, cuando se trate de operaciones que formen parte de su giro habitual, sea que tributen en sistema de renta efectiva u otro.

En este último numerando, a diferencia de la regla contenida en el N° 2, no se dijo de modo expreso que debía pagarse impuesto alguno y si bien ordena que los excedentes sean contabilizados -idea reiterada en el artículo 52 del DFL

Nº 5- ello no supone necesariamente que sea para efectos impositivos, puesto que la declaración ha sido necesaria porque la regla general es que los excedentes constituyan utilidad y por ende, renta, en el caso de las Cooperativas se ha declarado de modo expreso lo contrario, que no constituyen utilidad, salvo para efectos laborales porque las cooperativas no tienen utilidades y ello, fundamentalmente porque éstas están relacionadas con el aporte de capital, en tanto los excedentes o remanentes, con el esfuerzo o aporte de trabajo de las personas.

En esta situación ocurre que la razón que justifica la inclusión de los excedentes en la contabilidad de los cooperados puede ser simplemente informativa.

OCTAVO: Que en efecto, el procedimiento de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría está contenido en los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta, y comprende las etapas de registro de los ingresos brutos (artículo 29), deducción del costo directo (artículo 30), deducción de los gastos necesarios para producir renta (artículo 31), ajuste de la corrección monetaria (artículo 32) y otros ajustes, agregados o deducciones al resultado anterior (artículo 33). Por ello, los ingresos brutos incluyen a los provenientes de las actividades exentas del impuesto de Primera Categoría, y sólo dejan de lado los ingresos no constitutivos de renta a que se refiere el artículo 17 de la Ley del ramo, lo que es consecuencia de lo prescrito en el artículo 86 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En razón de lo expuesto, la circunstancia que los ingresos exentos del impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse como ingresos brutos, al tenor de lo dispuesto en los artículos 17 Nº 4 del DL 824 y artículo 52 de la Ley

de Cooperativas, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. Así, entonces, la referencia que contienen ambas disposiciones a la carga señalada, constituye una explicitación de la obligación que grava al contribuyente y que resulta coherente con el sistema regulado por la ley correspondiente, con fines meramente informativos y no determina su carácter de hecho gravado con el impuesto que se señala, por lo que asiste razón a la recurrente al denunciar en el recurso la infracción a los artículos 17 N° 4 del DL 824, 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta y 52 del DFL N° 5.

NOVENO: Que el análisis propuesto obliga a vincular y compatibilizar la mencionada norma del artículo 17 N° 4 con el inciso 2° del artículo 51 de la Ley de Cooperativas, disposición que resulta clara para los efectos de la materia que se viene discutiendo y, que por lo demás, fue objeto de debate directo en la discusión parlamentaria, en lo referido a que *“la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto”*.

Por su parte, el artículo 52 transcrito en los ratiocinios que preceden, no es más que una repetición de una parte de la afirmación del artículo 17 N° 4 del DL 824. No obstante lo expuesto, el Servicio pretende que al estar contenida en un articulado diverso, el artículo 51 se encuentra destinado únicamente a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa –disquisición no contenida en parte alguna del precepto- y que el artículo 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, cuestión que no es posible concluir de modo alguno.

Es así, que el artículo 51 sólo estatuye una regla general, que conforme a su redacción y a la historia del precepto, además, aparece vinculada con el artículo siguiente –cuestión que es propia también de la metodología jurídica- y que en consecuencia, está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la Cooperativa. Luego se agrega una necesidad en el artículo siguiente, que ya estaba tratada en un cuerpo legal diverso, pero que no estipula la esencia de la franquicia, sino sólo un aspecto formal.

Para poner en evidencia lo que se viene diciendo, es conveniente recurrir a la historia de la Ley 19.832, en lo que a dicho precepto se refiere.

Es así como en la discusión del proyecto, en el Primer Informe de la Comisión, se destacó que se agregaba una nueva exención *“al disponerse que el aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de los excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto, por lo que podría concluirse que si estas operaciones son realizadas con terceros, sí estarían gravadas con los correspondientes impuestos”* (Pág. 67, Primer Informe de la Comisión de Economía). Ello se plasmó en una indicación en el sentido de sustituir la versión original propuesta *“...respondiendo a la normativa general que favorece la organización de cooperativas al eximir a sus socios de determinados impuestos”*, cuestión que queda más precisa aún más adelante cuanto se afirma que *“En lo que se refiere a las personas, los socios de las cooperativas no pagarán impuesto a la renta de primera categoría por el interés de sus aportes de capital. El aumento de valor nominal de ellos y de las cuotas de ahorro y la devolución de los excedentes originados en operaciones con socios, también están exentos de todo impuesto”* (Pág. 145 y 148).

Al respecto, el diputado Sr. Caminondo agregó que entre los incentivos tributarios de que se dotaba a las Cooperativas para su fomento, estaba el hecho que *“Los socios de las cooperativas no pagan el impuesto de primera categoría a la ley de impuesto a la renta por el interés de sus aportes de capital, y el aumento del valor nominal de los aportes de capital y cuotas de ahorro y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios están exentos de todo impuesto.”*

DÉCIMO: Que, en consecuencia, cualquier interrogante que pueda surgir para la determinación del sentido de lo prescrito en el aludido artículo 51 del DFL N° 5 en relación al alcance de la exención que consagra, queda despejada con la revisión de la historia fidedigna de su establecimiento, en la que se declaró, de modo expreso, que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno. Por ello, no corresponde al Servicio de Impuestos Internos ni a los jueces del fondo precisar su tenor desvirtuando la expresa determinación del legislador, máxime si también se ha declarado de modo también explícito, que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidad y, por ende, no constituyen renta.

UNDÉCIMO: Que, de esta manera, a la luz de lo expresado, aparece razonable la inteligencia efectuada por la recurrente al oficio N° 549 de 20 de marzo de 2008 y el cambio de criterio en la materia por parte de la autoridad en el Oficio N° 1397 de 7 de junio de 2011, toda vez que es plausible considerarse beneficiada por la exención del impuesto establecida, para un mismo concepto, en favor de la entidad generadora del mismo. Así, entonces, si la cooperativa debe registrar tales ítems en su fondo de utilidades no tributables, conforme el artículo 14 letra A) N° 3 b) de la Ley de Impuesto a la Renta y en la misma calidad

son distribuidos a sus socios, propietarios, accionistas y cooperados, resulta atendible suponer que dicha comprensión se extiende al socio -que en modo alguno puede ser entendido como un tercero ajeno a las actividades de la entidad beneficiada- que percibe tales conceptos.

Por ello, más allá de la forma en que este tribunal ha despejado el correcto sentido de las disposiciones decisorias de la litis, asiste razón a la reclamante que ha postulado el amparo de su proceder en la buena fe que emana de la interpretación de la entidad fiscalizadora a la normativa aplicable, teniendo razones tanto de texto como de historia de su establecimiento para justificar el entendimiento referido a la inclusión de su propia situación tributaria en la exención que la ley del ramo consagra. En efecto, si bien del tenor del referido oficio 549 del año 2008, aparece claramente cuál es el criterio del Servicio de Impuestos Internos en materia de Impuesto a la Renta respecto de las cooperativas, sin tratar específicamente la situación de los cooperados, ello no obsta a que éstos, contribuyentes del referido impuesto y destinatarios de los excedentes, se hayan acogido de buena fe a lo que en dicho oficio se señala, pues el hecho que el Servicio de Impuestos Internos califique tales excedentes como ingresos no renta repercute en su propia situación y torna comprensible que los socios o cooperados los registren como ingresos no tributables con el impuesto a la renta.

DUODÉCIMO: Que, en consecuencia, al decidirse por los jueces del fondo, que los excedentes distribuidos por Cooperativa Colún debían ser gravados con impuesto, lo que sustenta la confirmación del rechazo del reclamo deducido en autos respecto de las liquidaciones 10.369, 10.370, 10.371 y 10.372, todas de 24 de diciembre de 2012, se ha incurrido en infracción de derecho, con influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, que debe ser corregida por este tribunal.

En conformidad asimismo con lo que disponen los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se acoge** el recurso de casación en el fondo deducido por don Juan Manuel Baraona Sainz, en representación de la reclamante Agrícola La Aguada Limitada, en lo principal de fojas 390, contra la sentencia de trece de septiembre de dos mil trece, que se lee a fojas 376 y siguientes, la que por consiguiente es nula y se la reemplaza por la que se dicta a continuación, separadamente y sin nueva vista.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro señor Brito.

Rol N° 14.249-13.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y el abogado integrante Sr. Luis Bates H.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a veinticuatro de septiembre de dos mil catorce, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.