

Santiago, dos de abril de dos mil quince.

Vistos:

En estos autos ingreso rol N° 21.330-14 de esta Corte Suprema, seguidos en procedimiento general de reclamación tributaria, por sentencia de veintiocho de enero de dos mil catorce dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, se desestimó la reclamación tributaria interpuesta en representación de AGRÍCOLA COCULE LTDA., en contra de las Liquidaciones N°s. 15.607 y 15.608 del año tributario 2012, 15.609 del año tributario 2010, y 15610 del año tributario 2011, emitidas todas con fecha 26 de julio de 2013 por la XVII Dirección Regional de Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, por concepto de Impuesto de Primera Categoría -la segunda liquidación- y Reintegro artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta -las demás-.

Apelada esta resolución por la reclamante, una sala de la Corte de Apelaciones de Valdivia por sentencia de tres de junio de dos mil catorce, escrita a fs. 141 y ss., la revocó parcialmente, declarando en su lugar que se acoge el reclamo contra las Liquidaciones N°s. 15.609 y 15.610, manteniendo en todo lo demás la sentencia apelada.

Contra esta última decisión, la contribuyente reclamante y el Servicio de Impuestos Internos, dedujeron sendos recurso de casación en el fondo, los que se ordenó traer en relación por decreto de fs. 207.

Y considerando:

Primero: Que en el recurso de casación en el fondo interpuesto por la reclamante de autos, Agrícola Colule Limitada, se denuncia la infracción de los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas, 17 N° 4 del D.L. N° 824,

29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 2 y 26 del Código Tributario, 19 a 23 del Código Civil, y 65, inciso 4º, de la Constitución Política de la República, por concluir la sentencia impugnada que la exención prevista en el citado artículo 51 se aplica a los cooperados solamente cuando se trata de excedentes que se originan de operaciones no habituales, adicionando un requisito que no se encuentra en su tenor literal. El recurrente sostiene que el proceso de determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría y la historia del establecimiento del artículo 51 de la Ley General de Cooperativas confirman lo que viene postulando, añadiendo que la decisión impugnada colisiona con el principio de legalidad en materia tributaria consagrado en el artículo 65, inciso 4º, de la Constitución Política de la República.

Asimismo, en el arbitrio se acusa una errónea aplicación del artículo 26 del Código Tributario, al entender los sentenciadores que el cambio de criterio del Servicio de Impuestos Internos, en virtud del cual se grava con Impuesto de Primera Categoría los excedentes que las cooperativas distribuyen a sus socios por operaciones habituales, se habría dado en el Oficio N° 1.397 del año 2011, en circunstancias que dicho cambio viene dado por los argumentos vertidos en las propias liquidaciones de impuestos que son objeto de reclamo en autos, las que al ser notificadas con fecha 30 de julio del 2013, permiten a la reclamante acogerse a la presunción de buena fe respecto de los años tributarios 2010, 2011 y 2012.

En el petitorio del recurso, se solicita la nulidad del fallo impugnado, y la dictación de la correspondiente sentencia de reemplazo que acoja en su totalidad el reclamo interpuesto.

Segundo: Que por su parte, en el recurso de casación formulado por el Servicio de Impuestos Internos se cuestiona la aplicación de los artículos 26 del Código Tributario, 49 y 52 de la Ley General de Cooperativas, 17 N° 4 del D.L. 824, y 19 del Código Civil, toda vez que el Oficio N° 549 del año 2008 del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos al que aluden los recurridos regula aspectos de la tributación de las Cooperativas y no de los cooperados, cual es el caso de la reclamante y, por otra parte, el cambio de criterio que dictamina el Oficio 1.397 de 2011 se refiere a únicamente a la exención para la cooperativa del Impuesto de Primera Categoría por las operaciones que efectúe con terceros.

Igualmente, arguye el arbitrio, al hacer aplicable el artículo 26 del Código Tributario se han vulnerado los artículo 52 de la Ley General de Cooperativas y el numeral 4° del artículo 17 del D.L. 824 de 1975, normas de las que puede inferirse que la exención de los excedentes que establece el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas dice relación únicamente con aquellos socios que efectúen operaciones con la cooperativa que no formen parte de su giro habitual, aplicándose el citado artículo 52 respecto a los demás, los que deberán contabilizar los excedentes en el ejercicio respectivo para los efectos tributarios.

Al concluir, solicita se declare la nulidad de la sentencia recurrida, dictando la de reemplazo que confirme el fallo de primer grado y, en consecuencia, rechace el reclamo interpuesto, de modo tal que se deje firme en todas sus partes las Liquidaciones N°s. 15.607 a 15.610, con costas.

Tercero: Que en primer término, conviene tener a la vista que son hechos demostrados en esta causa, como se lee en el motivo cuarto del fallo

de primer grado, conservado por el de alzada, los siguientes: a) La reclamante es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría y tributa sobre la base de renta efectiva; b) La reclamante es socia de la Cooperativa Agrícola y Lechera de La Unión Ltda., COLUN; c) Los excedentes distribuidos por COLUN a la reclamante, provienen de operaciones realizadas con ella, que forman parte de su giro habitual; y, c) Los excedentes a capitalizar de COLUN a la reclamante, provienen de operaciones realizadas con ella, que forman parte de su giro habitual.

Sobre la base de estos hechos y las disquisiciones desarrolladas por los recurridos, en la sentencia de alzada se concluye que el Oficio N° 549 de 20 de marzo de 2008, emanado del Servicio de Impuestos Internos establece que los ingresos que perciben las cooperativas que tengan su origen en operaciones con socios o cooperados no son constitutivos de renta (cons. 5°) y que a dicho criterio se acogió de buena fe la contribuyente reclamante (cons. 6°), entendido que sólo habría cambiado en el Oficio N° 1.397 de 6 de junio de 2011, el que ahora considera dichos ingresos como hechos gravados o afectos al impuesto de primera categoría (cons. 7°). En razón de lo anterior, los sentenciadores estiman concurrentes los requisitos exigidos por el artículo 26 del Código Tributario sólo respecto de las liquidaciones correspondientes a los años tributarios 2010 y 2011, rechazando su aplicación para las liquidaciones del año tributario 2012 (cons. 9°). Respecto de este último período tributario, desestiman los recurridos la calidad de rentas exentas de los excedentes de pago y excedentes a capitalizar, distribuidos y/o reconocidos por la cooperativa a sus socios, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824 y artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, normas en virtud de las

cuales dichos excedentes se encuentran gravados con el impuesto de primera categoría (cons. 10°).

Cuarto: Que siguiendo ahora con el examen del contexto normativo principal y pertinente, cabe consignar que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, respecto de la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios, indica que estarán exentos de todo impuesto, sin ninguna distinción ni excepción ya sea del tipo de socios o del tipo de impuestos. Luego, el artículo 52, al ordenar que los socios cuyas operaciones con la cooperativa formen parte de su giro habitual contabilicen en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ellas les haya reconocido, no utiliza ninguna fórmula o expresión que parcialmente descarte, exceptúe o importe una salvedad a lo antes expresado (por ejemplo, “sin perjuicio” o “no obstante lo anterior”).

Más allá de la sintaxis de los textos analizados, tampoco el contenido del aludido artículo 52 permite sostener inequívocamente que en éste se ha consagrado una excepción a la exención general del artículo 51 que le precede y, por tanto, que la situación tratada en aquél queda gravada con Impuesto a la Renta, pues cuando la ley ordena llevar contabilidad o incorporar en esta contabilidad algún ingreso para efectos tributarios, sólo está fijando una obligación tributaria accesoria o complementaria, que puede tener entre otros fines, facilitar la fiscalización de la Administración, incluyendo desde luego la llevada a cabo por el Servicio de Impuestos Internos. De ese modo, tal disposición, por sí sola, en ningún caso puede entenderse como el establecimiento de un impuesto o la excepción a un hecho exento de impuestos, a menos que el legislador así lo sancione expresamente.

Quinto: Que relacionado con lo anterior, en el numerando 4to. del artículo 17 del D.L. N° 824, sin tampoco establecer el legislador explícitamente una excepción a la dispensa de impuestos consagrada en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, sólo se ordena al socio, cuyas operaciones con la respectiva cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, que “contabilice” en el ejercicio respectivo las cantidades que la cooperativa les haya reconocido o repartido por concepto de excedentes, es decir, reitera la imposición de una obligación tributaria accesoria y no principal.

En lo que respecta a la parte final del ordinal 4to en comentario, esto es, *“Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales”*, tampoco conlleva necesariamente que el legislador haya ido más allá de la imposición de la obligación accesoria de contabilizar los excedentes exentos como parte de los ingresos brutos, lo que no supone desconocer su categoría de renta liberada del Impuesto de Primera Categoría. En este punto no debe olvidarse que una exención implica que el hecho gravado se ha producido, pero en virtud de un mandato de la ley el obligado al pago se ve dispensado del cumplimiento de dicha carga, y es así que en lo que específicamente interesa a la determinación de la renta líquida imponible que constituirá la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, las rentas exentas deben incluirse en los ingresos brutos de que trata el artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pero en una etapa ulterior el artículo 33 N° 2 letra b) del mismo texto ordena su deducción de la renta líquida.

Sexto: Que entender que como resultado de una interpretación sistemática de las normas antes examinadas, puede llegar a “deducirse” o “concluirse” que el

artículo 51 de la Ley General de Cooperativas se encuentra destinado únicamente a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa y que el artículo 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, excluyendo por tanto de la liberación que contempla el primero a los socios a que aludiría el segundo, importa vulnerar abiertamente el principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria, en virtud del cual 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. Este principio viene a ser 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.

Del principio que se viene estudiando deriva la interpretación estricta de las normas que establecen exenciones de impuestos, de manera que, sin extender por analogía la dispensa impositiva en análisis a otros supuestos no previstos expresamente por ella -cuestión que aquí no ha ocurrido atendido que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, que establece la exención, no distingue entre los socios favorecidos-, tampoco la restrinja a menos casos de los que el propio texto interpretado señala, salvo, huelga mencionar, que otra disposición o ley expresamente así lo establezca.

Séptimo: Que lo que se ha venido razonando es consistente con la jurisprudencia uniforme y constante de esta Corte sobre la materia manifestada en las sentencias Rol N° 5669-13 de 26 de junio de 2014, Rol N° 322-13 de 30 de junio de 2014, Rol N° 376-13 de 30 de junio de 2014, Rol N° 5176-13 de 15 de julio de 2014, Rol N° 7803-13 de 21 de julio de 2014, Rol N° 8382-13 de 30 de

julio de dos 2014, Rol N° 12.039-13 de 20 de agosto de 2014, Rol N° 10.449-13 de 2 de septiembre de 2014, Rol N° 14.249-13 de 24 de septiembre de 2014, Rol N° 12.919-13 de 6 de octubre de 2014, Rol N° 2593-14 de 20 de octubre de 2014, y Rol N° 20.723-14 de 12 de marzo de 2015.

Octavo: Que así las cosas, al decidirse por los jueces del fondo que los excedentes distribuidos por Cooperativa Colún a la reclamante Agrícola Cocule Limitada debían ser gravados con Impuesto de Primera Categoría, lo que sustenta la confirmación del rechazo del reclamo deducido en autos respecto de las Liquidaciones N°s. 15.607 y 15.608, ambas de 26 de julio de 2013, se ha cometido una infracción de derecho, con influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, que debe ser corregida por este tribunal acogiendo el arbitrio de casación.

Atendido lo decidido, las infracciones denunciadas en el recurso concernientes a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario no serán examinadas, ya que el contribuyente, al estimar las rentas en cuestión como exentas no ha actuado de buena fe amparado en el criterio sustentado por la Administración en algún documento oficial de la especialidad, sino sencillamente se ha ajustado correctamente a la normativa legal vigente que rige la materia.

Noveno: Que en lo que tocante al recurso de casación en el fondo presentado por el Servicio de Impuestos Internos, en el que se cuestiona la decisión de los recurridos de dejar sin efecto las Liquidaciones de Impuestos N°s. 15.609 y 15.610, de 26 de julio de 2013, determinación basada en lo previsto en el artículo 26 del Código Tributario al estimarse erróneamente que el Oficio N° 549 de 2008 avalaba la postura de la reclamante, basta asentar que tal alegación del Servicio carece de influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, pues concluyéndose ya en los basamentos precedentes que los

excedentes distribuidos a la reclamante están exentos del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, la errada lectura o interpretación del aludido Oficio que pudieran haber efectuado los jueces del grado no alteraría su decisión de dejar sin efecto las liquidaciones en cuestión, como lo persigue el impugnante fiscal y es en razón de lo anterior que su arbitrio deberá ser desestimado.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 764, 765, 785 y 805 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos a fs. 177 y, se acoge el recurso de casación en el fondo interpuesto en favor de la reclamante Agrícola Cocule Limitada, a fs. 152, contra la sentencia de tres de junio de dos mil catorce, que se lee a fs, 141 y ss., 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 abogado integrante Sr. Lagos.

Rol N° 21.330-14

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. Jorge Lagos G.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

En Santiago, a dos de abril de dos mil quince, notifiqué en Secretaría por el Estado Diario la resolución precedente.

