

Santiago, veintitrés de julio de dos mil catorce.

VISTOS:

En los autos rol N° 6.897-2013 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento general de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por el contribuyente don Julio Pedro Hevia Lopetegui, se dictó sentencia de primer grado el veinticinco de marzo de dos mil trece, que rola a fojas 231 y siguientes, en virtud de la cual se negó lugar al reclamo de las liquidaciones N° 15 y 16 de 31 de julio de 2012 formuladas por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, sin costas, por estimar que ha tenido motivo plausible para litigar.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el contribuyente ya mencionado, a fojas 251 y siguientes, y confirmada por la Corte de Apelaciones de Valdivia con fecha uno de agosto de dos mil trece, según se lee a fojas 442.

A fojas 475 y siguientes, don Julio Hevia Lopetegui, asistido por su abogado doña Yanet Fontanez Carrasco, dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, que fue ordenado traer en relación a fojas 524.

CONSIDERANDO:

Primero: Que por el recurso se denuncia, en primer término, la infracción de los artículos 26 del Código Tributario, 53 del DFL N° 5 de 2004, en relación con los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, 2° de la Ley General de Bases de la Administración del Estado y 19 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, indicando, en forma preliminar, que su parte es agricultor, cuya actividad principal es la producción y explotación agrícola y ganadera a la que se le imputa que en los años

comerciales 2008 y 2009 no habría incluido dentro de sus ingresos brutos afectos al Impuesto de Primera Categoría los ingresos por excedentes a pago informados y percibidos de la Cooperativa Colun ni los correspondientes a excedentes a capitalizar, en el mismo período, de la misma entidad.

Señala que, de acuerdo a la primera norma citada, él (contribuyente no experto en materias tributarias) tiene el derecho a acogerse de buena fe a las instrucciones del Servicio de Impuestos Internos sobre ciertas materias, considerando que no es docto en el tema, lo que ocurre en la especie al haberse asilado, para los efectos de su declaración de impuestos de los años tributarios 2009 y 2010, a la interpretación contenida en el oficio 549 de 2008, sobre cuya base estimó que los excedentes recibidos de la cooperativa citada corresponden a ingresos no renta, calidad que se mantiene para los cooperados que los reciben en virtud del reparto de excedentes, porque tal calidad rige para todo el sistema impositivo.

Por ello, la transgresión del artículo 26 citado permite sostener la procedencia de la nulidad del acto viciado por vulnerar los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado y 19 del DFL N° 7 invocados.

En segundo lugar, expone que también se ha conculcado el artículo 51 del DFL N° 5 de 2004, en relación con los artículos 17 N° 4, 29 a 33, 39 N° 2, 57 y 86 de la Ley de Impuesto a la Renta, y 52 del DFL N° 5, toda vez que la primera norma denunciada establece que los excedentes, definidos en el artículo 38 del mismo texto, están exentos de todo impuesto, por lo que no es procedente el pago de impuesto de primera categoría ni global complementario. Así, entonces, al establecer el artículo 51 que la devolución de

excedentes en operaciones habituales con los socios está exenta de impuesto, se prescribe una exención a favor de los cooperados, toda vez que la cooperativa ya se encuentra exenta en el artículo 53 del impuesto de primera categoría, tesis que encuentra su apoyo en la historia de establecimiento de la ley.

Por otra parte, el tenor de los artículos 52 del DFL 5 y 17 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta no modifica la exención aludida, sino que sólo establece la forma en que debe proceder el cooperado que declare renta según contabilidad completa, cuyas operaciones con la cooperativa sean su giro habitual, cuando reciba de ésta excedentes, prescribiendo que tales ingresos deben ser contabilizados pasando a formar parte de los ingresos brutos para todos los efectos legales, referencia esta última que sólo alude a la obligación de observar y cumplir lo dispuesto en los artículos 29 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta, en la determinación de la renta líquida de contribuyentes que tributen en el régimen de renta efectiva por medio de contabilidad. Por ello, tales rentas forman parte de los ingresos brutos que deben ser rebajados posteriormente, como se demuestra del examen de lo establecido en los artículos 39 N° 2 y 86 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Por último, sostiene que al fundarse lo resuelto en el oficio 1397 de 2011 del Servicio de Impuestos Internos, se infringe lo dispuesto en los artículos 19 al 24 Código Civil, en relación con los artículos 19 N° 20 y 24, 63, 65 inciso 4, N° 1, 6 y 7 de la Constitución Política de la República y 2° de la ley 20.609, al conculcar los principios de legalidad tributaria, de reserva legal, de igualdad tributaria, de no discriminación arbitraria, de respeto de propiedad privada, la prohibición de tributos confiscatorios, de proporcionalidad de los tributos, de

juricidad de las actuaciones del Estado y las normas que regulan la interpretación de las leyes, al ir la referida interpretación más allá de lo dispuesto expresamente por la misma ley.

Termina señalando la influencia que tales yerros han tenido en lo dispositivo del fallo, señalando que en lugar de confirmar lo decidido en primera instancia debió dictarse sentencia revocatoria de lo resuelto que, en atención a que la declaración de impuesto a la renta de su parte de los años tributarios 2009 y 2010 fue efectuada con apego a Derecho al existir una norma en la Ley de Cooperativas que ampara que los excedentes son rentas exentas y, por ende, ingresos no tributables, acogiera el reclamo intentado, dejando sin efecto las liquidaciones practicadas.

Segundo: Que una adecuada decisión del presente arbitrio hace necesario considerar que son hechos de la causa, en lo pertinente al recurso, los siguientes:

1.- Que el reclamante, contribuyente de Impuesto de Primera Categoría, es socio cooperado de la Cooperativa Agrícola y Lechera la Unión Ltda. (Colún).

2.- Que los excedentes distribuidos por COLUN al reclamante, provienen de operaciones realizadas con él, que forman parte o dicen relación con su giro habitual.

3.- Que en los años comerciales 2008 y 2009 el reclamante percibió excedentes a pago informados por Cooperativa Colún por \$43.174.986 y \$28.817.101, respectivamente, y excedentes a capitalizar por \$30.517.378 y \$31.649.944, respectivamente, los cuales fueron declarados como ingresos no constitutivos de renta.

Tercero: Que sobre la base de estos presupuestos, la Corte de Apelaciones de Valdivia confirmó la sentencia de primera instancia que sostuvo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la percepción de sumas de dineros que provienen del reparto de excedentes por parte de una cooperativa, constituye renta, salvo que exista una norma especial que le dé un tratamiento tributario diverso. Al respecto, se indicó que de los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas, y de lo dispuesto en el artículo 17 N°4 del DL N°824, se puede concluir que en el caso de existir excedentes provenientes de operaciones entre una Cooperativa y terceros, ellos no se encuentran exentos, por lo que 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 dichos excedentes estarán exentos de todo impuesto, al amparo de lo consignado en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas. Sin embargo, si aquellas operaciones son propias del giro habitual del socio, de acuerdo a lo establecido en el artículo 52 de la misma ley, éste deberá contabilizar los excedentes que se le hayan reconocido en el ejercicio respectivo para los efectos tributarios, por lo que constituirán renta. Por ello, considerando que el reparto de excedentes por parte de COLUN al reclamante proviene de operaciones que forman parte o dicen relación con su giro habitual, se encuentra afecto a tributación normal, en conformidad a lo dispuesto en la Ley de Impuesto a la Renta, sin exención alguna.

En relación a las alegaciones del reclamante, que sostiene haber procedido de la forma cuestionada por el Servicio de Impuestos Internos

asilado en la interpretación que hizo del oficio N°549 del año 2008, los jueces del fondo señalaron que basta su lectura superficial para constatar que en él sólo se analiza, en sus secciones 9ª a 12ª, el tratamiento tributario de las cooperativas y no de los cooperados, por lo que no existe un nuevo criterio sobre el tema por parte de la autoridad tributaria, indicando además que el oficio 1.397 de 2011 en su letra a) prescribe que los excedentes en estudio deben incorporarse a las rentas brutas de los asociados, sin precisar si se encuentran afectas o exentas, lo que implica que se guarda silencio sobre el punto en estudio, de manera que resulta forzoso concluir que el artículo 26 del Código Tributario no ampara el proceder del contribuyente.

Cuarto: Que lo que corresponde dilucidar es si en la especie se han producido los errores de derecho denunciados en la decisión de lo debatido.

Para ello es preciso tener en cuenta que el artículo 49 del DFL N° 5 que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, en su inciso final, señala que “No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes, las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas se registrarán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.”

La disposición aludida en el inciso final transcrito establece las normas 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 las normas 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.”

Quinto: 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 lo 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.

Sexto: Que en la sentencia confirmada por la Corte de Apelaciones de Valdivia se tiene por cierto que las operaciones que el recurrente realiza con las Cooperativas involucradas tienen la calidad de habituales, hecho no

discutido en la especie, como tampoco ha existido discusión en torno al hecho que tributa en base a contabilidad completa.

Séptimo: Que, entonces, y sin perjuicio del orden asignado por el recurrente a los presuntos errores de derecho denunciados en la especie, lo resuelto en autos se asila en tres tipos de consideraciones, a saber, que la obligación de los socios de contabilizar en el ejercicio respectivo los excedentes repartidos por las Cooperativas significa que ellos se encuentran afectos al Impuesto a la Renta de Primera Categoría; que la exención establecida para la referida devolución de excedentes por operaciones entre la cooperativa y el socio dice relación sólo con la primera y que la negación del carácter de utilidades a los resultados positivos de las Cooperativas sigue la misma regla anterior,

Octavo: Que, del examen de las disposiciones consignadas en el motivo Cuarto, salta a la vista que el artículo 17 del DL 824, en su N° 2, señala 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 que en el numeral 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 esta última disposición, a diferencia de la contenida en el N° 2, no se dice, de modo expreso, que deba pagarse impuesto alguno, limitándose a ordenar que tales excedentes sean contabilizados, lo que es reiterado por lo consignado en el artículo 52 del DLF N° 5.

En esta parte resulta necesario recordar que, de acuerdo al fallo confirmado por la Corte de Apelaciones de Valdivia, los jueces del fondo estiman que la mención de dicha carga en ambos artículos permite concluir que tales conceptos se encuentran afectos al régimen de tributación normal, esto es, el contenido en la Ley de Impuesto a la Renta, sin exención alguna.

Noveno: Que la conclusión que precede no resulta atendible, por cuanto olvida que 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 N° 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 solamente 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 lo altera ni menos 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.

Décimo: Que, asimismo, es preciso tener en cuenta que la segunda parte del artículo 51 del DFL citado fue objeto de debate directo en la discusión parlamentaria, específicamente en lo referido a que *“la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto”*, regla general que, conforme a su redacción y a la historia del precepto, aparece vinculada con el artículo siguiente –cuestión que es propia también de la metodología legislativa- y que en consecuencia, está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la Cooperativa.

Para poner en evidencia esto que se viene expresando, es conveniente analizar la historia de la Ley 19.832 que se refirió al precepto.

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 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.”*

Undécimo: Que, entonces, 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.

Duodécimo: Que, de esta manera, a la luz de lo expresado, aparece razonable la inteligencia efectuada por el recurrente al oficio N° 549 de 20 de marzo de 2008 y ello torna en efectiva la imputación que se formula en autos, al 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 beneficiado 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 ítemes 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 al 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 motivos 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 cual 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.

Décimo Tercero: 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 15 y 16 de 31 de julio 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 declara:

Que **se acoge el recurso** de casación en el fondo deducido por don Julio Hevia Lopetegui, en lo principal de fojas 475, contra la sentencia de uno de agosto de dos mil trece, que se lee a fojas 442 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 Cisternas.

Rol N° 6897-13.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y Lamberto Cisternas R. No firma el Ministro Sr. Brito, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar con permiso.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

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