

Santiago, veintisiete de mayo de dos mil quince.

Vistos y teniendo presente:

Primero: Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 782 del Código de Procedimiento Civil, se ha ordenado dar cuenta del recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de fojas 454 por don Hans Schudeck Ponce abogado Jefe del Departamento Jurídico de la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de treinta y uno de marzo de dos mil quince, escrita a fs. 453, que confirmó el fallo de primer grado que acogió el reclamo deducido por la contribuyente Agrícola Bianchi Becker Limitada en contra de las liquidaciones N° 28112 y 28113 de 11 de agosto de 2014 y Resolución Exenta N° 2455 de 12 de agosto de 2014, que determinan una diferencia de Impuesto a la Renta de Primera Categoría, Reintegro y rechazó de la solicitud de devolución de impuestos del año tributario 2013, las que en consecuencia fueron dejada sin efecto.

Segundo: Que en el recurso de casación se cuestiona la aplicación de los artículos 26 del Código Tributario, 52 de la Ley General de Cooperativas, 17 N° 4 del D.L. 824, y 22 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.

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; 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 confirmada por el tribunal 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 y que a dicho criterio se acogió de buena fe la contribuyente reclamante. En razón de lo anterior, los sentenciadores estiman concurrentes los requisitos exigidos por el artículo 26 del Código Tributario respecto de las liquidaciones reclamadas.

Cuarto: Que 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 comento, 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 en lo que tocante a la infracción del 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.

Octavo: 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.

Noveno: Que de esta forma los yerros que se imputan al fallo impugnado no resultan tales, sin que el recurso aporte argumentos que permitan modificar tal convicción por lo que adolece de manifiesta falta de fundamento, lo que conduce a su rechazo.

Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 767 y 782 del Código de Procedimiento Civil, **se rechaza** el recurso de casación en el fondo interpuesto en lo principal de fojas 454 en contra de la sentencia de treinta y uno de marzo del año dos mil quince, escrita a fojas 453.

Regístrese y devuélvase.

Rol N°6280-15.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y los abogados integrantes Sres. Jean Pierre Matus A. y Jaime Rodríguez E.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

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