

Santiago, catorce 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 148 por doña Eva Barrientos Peralta abogada Jefe (S) del Departamento Jurídico de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia de doce de noviembre de dos mil catorce, escrita a fs. 147, que confirmó el fallo de primer grado que acogió el reclamo deducido por la contribuyente Agrícola La Laguna Limitada en contra de la liquidación N° 21857 de 19 de diciembre de 2013 que procedió a determinar una diferencia de Impuesto a la Renta de Primera Categoría del año tributario 2012, la que en consecuencia fue dejada sin efecto.

**Segundo:** Que el recurso de nulidad de fondo sostiene que la sentencia recurrida infringe lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas contenida en el D.F.L. N° 5 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, en relación con lo dispuesto en el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824 de 1974 y artículo 19 del Código Civil. En efecto, sostiene que para determinar el tratamiento tributario de los cooperados, cuyo es el caso de la contribuyente, es necesario analizar y relacionar las diversas normas jurídicas que se refieren al tema, estos es, el artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, el artículo 17 N° 1, 2, 3 y 4 del Decreto Ley N° 824 y los artículos 49 inciso final, 51, 52 y 53 de la Ley General de Cooperativas. Indica que del análisis de los preceptos mencionados se desprende que el legislador

dispuso un tratamiento tributario especial para las cooperativas y sus cooperados; así en el caso de las cooperativas señala el impugnante, éstas gozan de diversas exenciones tributarias que se detallan en los artículos 49, 51 y 53 de la ley que las rige y en lo no previsto por ese cuerpo legal dichas instituciones se encuentran sometidas a lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824; explica que todos los beneficios tributarios se aplican únicamente para las cooperativas y no respecto de sus socios, ya que para estos últimos existen otras normas que regulan su situación como es el artículo 50 de la Ley General de Cooperativas. Agrega que en el ámbito estas instituciones no obtienen utilidades, sino remanentes los que no serán ingresos tributarios cuando su origen sean operaciones realizadas con los socios, pero son ingresos tributarios afectos a Impuesto de Primera Categoría los que tengan su origen en transacciones efectuadas con terceros; en el caso que los remanentes tengan origen mixto deberá determinarse proporcionalmente el origen de las rentas para aplicar el impuesto en caso que corresponda.

Continúa señalando que el tratamiento tributario de los cooperados se encuentra regulado en los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas y 17 del Decreto Ley N° 824 y para determinar la tributación que afecta a los socios de las cooperativas, de acuerdo a lo dispuesto en el N° 4 del artículo 17 del Decreto Ley citado, deben distinguirse distintas situaciones: cuando los remanentes se generan en operaciones habituales realizadas entre la cooperativa y sus socios ya sean con contabilidad completa, estos tributan según la Ley de Impuesto a la Renta; si llevan renta presunta, no deberán declarar por separado salvo para el cálculo de los pagos provisionales

mensuales; mientras que si se trata de remanentes generados en operaciones con terceros que no sean socios deben tributar conforme al régimen general. Así, en este caso la contribuyente al tributar sobre base de renta efectiva y percibir excedentes provenientes de operaciones habituales, no goza de exención alguna.

Explica el recurrente que la tributación de los excedentes distribuidos a los cooperados por operaciones que se enmarcan dentro de su giro habitual, con la errada interpretación efectuada en el fallo confirmado por los sentenciadores, al hacer aplicable en la especie el artículo 51 de la Ley general de Cooperativas, se infringen abiertamente los artículos 52 de la ley citada y el numeral 4° del artículo 17 del Decreto Ley N° 824, normas que regulan la tributación de los excedentes distribuidos a los cooperados por operaciones que se enmarcan dentro de su giro habitual, vulnerando además, lo preceptuado en el artículo 19 del Código Civil.

Luego, transcribe lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la Ley de Cooperativas, indica que de esas normas se desprende que la exención de los excedentes que establece el citado artículo 51 dice relación con aquellos cooperados que realicen operaciones con la cooperativa que no formen parte de su giro habitual, pero si se trata de cooperados que realizan transacciones habituales con la cooperativa debe aplicarse el artículo 52 de la ley que rige la materia y en consecuencia deben ser contabilizados estos excedentes en el ejercicio respectivo para los efectos tributarios, caso en el que por expresa remisión del artículo 49 inciso final de la ley del ramo, se debe aplicar lo preceptuado en el artículo 17 N° 4 inciso primero del Decreto Ley N° 824 de

1974, es decir, esas cantidades forman parte de sus ingresos brutos para todos los efectos legales. Desconocer aquello es aplicar una exención a un caso no contemplado por el legislador, efectuando una interpretación extensiva a un beneficio que, por su naturaleza, debe ser aplicado de manera restrictiva.

**Tercero:** Que en primer término, conviene tener a la vista que son hechos demostrados en esta causa, como se lee en el motivo tercero 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 se concluye que los ingresos que perciben las cooperativas que tengan su origen en operaciones con socios o cooperados no son constitutivos de renta, de manera que los excedentes que éstos últimos perciben tampoco revisten dicha calidad.

**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 accesorio 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 accesorio 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 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 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 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 148 en contra de la sentencia de doce de noviembre del año dos mil catorce, escrita a fojas 147.

A fojas 164: téngase presente.

Regístrese y devuélvase.

Rol N° 32.211-14.

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L. y los abogados integrantes Sres. Jean Pierre Matus A. y Jorge Lagos G.

Autorizada por la Ministro de Fe de esta Corte Suprema.

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