



**ANÁLISIS IMPOSITIVO A LA RENTA DE LAS COOPERATIVAS Y SUS
COOPERADOS**

SEGUNDA PARTE

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN

Alumna:

Evelyn Alondra Solís Márquez

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, enero 2019

AGRADECIMIENTOS

“A Dios, quien es nuestro guía en el camino del entendimiento y sabiduría, a nuestros Profesores quienes nos motivan para seguir en la investigación y aprendizaje de las materias tributarias y a nuestra Familia y Amigos, quienes nos sostienen en nuestro sendero de la vida”.

EASM PIGG

NOMENCLATURA

AFE	:	ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
CM	:	COMUNIDADES
CT	:	CODIGO TRIBUTARIO
DDAN	:	DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN ACCELERADA Y NORMAL
EI	:	EMPRESARIO INDIVIDUAL
EIRL	:	EMPRESA INDIVIDUAL RESPONSABILIDAD LIMITADA
EP	:	ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
FUNT	:	FONDO UTILIDADES NO TRIBUTARIAS
FUT	:	FONDO UTILIDADES TRIBUTARIAS
IA	:	IMPUESTO ADICIONAL
IDPC	:	IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA
IF	:	IMPUESTOS FINALES
IGC	:	IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO
INR	:	INGRESO NO RENTA
IVA	:	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
LGC	:	LEY GENERAL DE COOPERATIVAS
LIR	:	LEY DE IMPUESTO A LA RENTA
RAI	:	RENTAS AFECTAS A LOS IGC O IA
RAP	:	RENTAS ATRIBUIDAS PROPIAS
REX	:	RENTAS EXENTAS
SAC	:	SALDO ACUMULADO DE CREDITOS
SP	:	SOCIEDADES DE PERSONAS
SPA	:	SOCIEDADES POR ACCIONES
SBIF	:	SUPERINTENDENCIA DE BANCOS E INSTITUCIONES FINANCIERAS
STUT	:	SALDO TOTAL UTILIDADES TRIBUTARIAS

RESUMEN EJECUTIVO

En materia tributaria, las Cooperativas se rigen de acuerdo con los artículos 49 al 53 de la LGC, y en materia de impuesto a la renta por el artículo 17, del D.L. N°824, de 1974. Su particularidad, es que mantiene un tratamiento tributario especial, dado que solo se afectan con régimen general, los ingresos provenientes con operaciones con no socios. Respecto de los socios, los excedentes que la Cooperativa les reparte, provenientes de operaciones con ellos, en principio, se encontrarían exentos de todo impuesto, como regla general, sin embargo, de la misma norma legal, aclara un distingo entre los socios que mantienen operaciones comerciales con la Cooperativa y que forman parte de su giro habitual, ellos deberán considerar en el total de sus ingresos brutos, las cantidades repartidas por la Cooperativa, dándoles el efecto tributario correspondiente con su régimen tributario. En la actualidad, existe una controversia, respecto de la posición de la Exc. Corte Suprema y la del Servicio de Impuestos Internos, donde la primera, fallo a favor del criterio postulado por los cooperados, considerando los excedentes repartidos por la Cooperativa como exentos de todo impuesto sin hacer distinción alguna. Se elaborará una comparación de las estructuras sociedades comerciales con las Cooperativas y se analizará jurisprudencia administrativa y judicial respecto de la controversia que se mantiene por los excedentes que la cooperativa reparte a sus socios que mantienen operaciones comerciales las que son de su giro habitual.

TABLA DE CONTENIDOS

CAPITULO Y PÁGINA

3	COMPARACIÓN Y ANALISIS DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA	43
3.1	Sub Tema I: Comparación de la carga tributaria a nivel de Cooperativa v/s Empresas de Capital.....	43
3.1.1	Introducción.....	43
3.1.2	Investigación Empírica.....	44
3.1.3	Los principios cooperativos.....	44
3.1.4	Selección y fuentes de la muestra de empresas.....	45
3.1.5	Cooperativa Lechera versus Sociedad Comercial	46
3.1.6	Misión y Visión.....	46
3.1.7	Descripción General de la Industria	47
3.1.8	Regulaciones del Mercado	49
3.1.9	Estados Financieros	50
3.1.10	Ingresos y Costos.....	50
3.1.11	Régimen Tributario	51
3.1.12	Conclusiones.....	56
3.2.	Sub tema II: Análisis Tributario de las Cooperativas y sus Cooperados	58
3.2.1	Consideraciones preliminares.....	58
3.2.2	Tributación de las Cooperativas: Impuesto de Primera Categoría	59
3.2.3	Tributación de los socios	66
3.2.4	Jurisprudencia administrativa y judicial.....	69
3.2.5	Régimen Tributario de Cooperativas en el exterior	72

TABLA DE CONTENIDOS

CAPITULO Y PÁGINA

3.2.6	<i>Conclusiones</i>	74
4	<i>BIBLIOGRAFIA</i>	79
5	<i>ANEXO A</i>	82
6	<i>ANEXO B</i>	86
7	<i>ANEXO C</i>	110
8	<i>VITA</i>	113

3 COMPARACIÓN Y ANALISIS DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA

Para el desarrollo y validación de nuestra hipótesis, abordaremos los siguientes subtemas:

3.1 Sub Tema I: Comparación de la carga tributaria a nivel de Cooperativa v/s Empresas de Capital

3.1.1 Introducción

Como punto de partida, cabe preguntarse si ¿estas organizaciones son comparables? La expresión “*Comparar*”, vienen del latín *Comparabilis* y significa “*que se puede examinar una cosa con otra, para ver las diferencias*”. El presente desarrollo es una comparación de las diferencias que existen en la carga tributaria de estas dos formas organizativas. Para ello, se establecerán las diferencias existentes y como estas brechas se mantienen o diluyen conforme se desarrolla la actividad.

Para responder a la pregunta, se debe tener presente, que no todas las cooperativas son comparables con empresas capitalistas, por ejemplo, las “Cooperativas Escolares” que se constituyen en los establecimientos educacionales para mejoramiento de las escuelas donde se fundan, o las “Cooperativas de Vivienda Cerradas” que se organizan para desarrollar un proyecto habitacional y satisfacer las necesidades de sus socios, ambas mantienen la esencia del

cooperativismo, como lo es la ayuda mutua y mejorar la condición de vida de sus cooperados.

Por otro lado, en Chile, existen otras que tienden a desviarse de tales principios y crean suspicacia por beneficios que se le otorgan, como Cooperativas de Ahorro y Crédito o Cooperativa Agrícola y Lecheras que están inmersas en un mercado competitivo donde conviven otras formas de organización tradicional.

3.1.2 Investigación Empírica

La literatura empírica de comparación de Cooperativas y empresas tradicionales se ha desarrollado fundamentalmente, como lo señalan Sexton e Iskow (1993) y Soboh et al (2009) bajo dos perspectivas: la primera en el enfoque contable de comparación de ratios financieros y la segunda en eficiencia económica. (CIRIEC, 2018)

En este trabajo se desarrolla bajo la primera perspectiva, el enfoque contable y análisis de Ratios que permitirán saltar al análisis de las normas tributarias vigentes en Chile, evaluando la carga tributaria de unas con otras.

3.1.3 Los principios cooperativos

Hay que recordar que los principios cooperativos son: a) Ingreso o retiro voluntario y de libre adhesión, b) Los socios tienen iguales derechos y obligaciones, c) Educación y promoción cooperativa, d) Autonomía de gestión y control democrático y e) Colaboración con otras entidades cooperativas. De estos principios, los dos primeros tienen implicaciones contables. La libre adhesión y por consiguiente variabilidad del capital, es una de las características que distingue a

las sociedades cooperativas de las capitalistas. Por otro lado, la finalidad mutualista de las cooperativas implica el compromiso por satisfacer las necesidades de sus cooperados, con lo que las operaciones con terceros no socios estarían supeditadas al logro de los fines sociales. De este principio, se desprende la diferenciación del resultado derivado de las operaciones realizadas con los socios (remanentes) y las operaciones con terceros (Utilidades).

Dicho lo anterior, las diferencias están dadas por los siguientes conceptos que analizaremos en la muestra seleccionada para la comparación:

- Las empresas cooperativas no se proponen ganar dinero, sino suministrar bienes y servicios a sus socios. En tanto las capitalistas invierten capital con miras de recibir provecho personal.
- La diferenciación de excedentes y utilidades
- La fijación del capital entre las capitalistas tiende a ser fijo, en cambio las cooperativas por esencia son indefinido o variable.

3.1.4 Selección y fuentes de la muestra de empresas

Para el proceso de selección y obtención de la muestra que será comparada se considera dos grandes aspectos: a) similitud del mercado donde ejercen sus actividades y, b) desarrollo de estas en el mismo. Las fuentes de información y alcance son los Estados Financieros 2017-2016, Ley General de Cooperativas y normativa tributaria aplicable Art. 17 del Decreto de Ley N° 824. Se considerará, además, las diferencias y semejanzas de volúmenes de venta, capacidad instalada y trato igualitario en términos de libre competencia.

Las empresas elegidas para la comparación pertenecen al rubro lechero nacional, que para efectos de este estudio se denominaran Cooperativa Lechera y Sociedad Comercial, o bien, Cooperativa y Capitalista, respectivamente.

3.1.5 Cooperativa Lechera versus Sociedad Comercial

Analizaremos a continuación algunos aspectos de la Misión y Visión de cada una de las organizaciones determinando sus similitudes y diferencias, la cual será el punto de partida para determinar si Cooperativas y Capitalistas como las mencionadas, son susceptibles de un régimen tributario diferenciado respecto de sus utilidades, considerando los pilares donde se sustenta su organización y toma de decisiones.

3.1.6 Misión y Visión

Para el resguardo de la identidad de la muestra, sólo se mencionarán las palabras claves que están contenidas en estos conceptos en ambas organizaciones. Estos conceptos, Misión y visión, juegan un papel importante como aspectos psicológicos y organizativos en cualquier estrategia de largo plazo, sea esta empresarial, política, social, etc.

Palabras Claves Capitalista: calidad, creación de valor, posición de la marca, sustentabilidad.

Palabras Claves Cooperativa: Calidad, creación de valor, sustentabilidad, empresa líder, aumento económico de la cooperativa.

Meditando sobre las palabras claves, nos permite inferir que ambas organizaciones pretenden mantenerse en el mercado de los lácteos, no sólo eso,

ambas coinciden en ser líderes de la industria, para la creación de valor de los socios o accionistas. En este punto, se denota la ausencia de las características básicas de las cooperativas, la ayuda mutua, solidaridad y bien común. Más bien persiguen un objetivo similar de posición en el mercado y fidelización de los clientes.

3.1.7 Descripción General de la Industria

La producción y recepción de leche cruda en Chile consiste en una actividad agropecuaria de ordeña y extracción de leche producida por vacas lecheras, por medio de ciertos procedimientos industriales, destinados a servir de insumo a plantas procesadoras que tienen por objeto la elaboración de ciertos procedimientos industriales, destinados a servir de insumo a plantas procesadoras que tienen por objeto la elaboración de diversos productos lácteos. El Reglamento Sanitario de los Alimentos, decreto N°977/96 del Ministerio de Salud, en su artículo 198 ha definido como: “producto de la ordeña completa e ininterrumpida de vacas sanas, bien alimentadas y en reposo, exentas de calostro”.

La oferta doméstica de leche tiende a ser relativamente inelástica en el corto plazo y estacional, es mayor en primavera – verano que en los meses de invierno. Esta característica se da principalmente en la zona sur de nuestro país, por el sistema de producción de pastoreo libre y alimentación del ganado, mientras que en la zona centro es más estable. El 90% del total de la leche producida en el país tiene como destino las empresas lácteas. (ODEPA, 2017)

En Chile se han adoptado dos formas de organización en el procesamiento de leche cruda. La primera consiste en una relación habitual de abastecimiento de leche, en los que los productores no participan en la propiedad y decisiones de la

empresa receptora, el productor vende la leche cruda producida en su predio a la empresa procesadora en una relación bilateral, Sociedad Comercial. La segunda forma de organización es una integración vertical con productores, como por ejemplo la creación de asociaciones entre productores lecheros “cooperados” a los cuales la empresa procesadora les compra toda su producción.

De acuerdo con la investigación realizada por la Fiscalía Nacional de Economía, en adelante FNE, los volúmenes de productos lácteos en la venta nacional (en litros de leche equivalentes) indica que desde el año 2010 al 2016 ambas organizaciones tomadas para efectos de este análisis han sido líderes en el mercado, siendo la primera la empresa capitalista, seguida muy de cerca de la empresa Cooperativa.

Para el mismo periodo de tiempo, la FNE, ha señalado que en la zona Sur la recepción de leche es mayor diez veces respecto a la recibida en la Zona Central, y, a su vez, quien recolecta la mayor cantidad de la leche y ha incrementado los volúmenes recibidos en la Zona Sur es la empresa Cooperativa, quedando dos puntos más abajo la empresa Capitalista de la muestra.

Respecto a la capacidad instalada la Cooperativa también sobresale por su aumento sostenido y continuado, con la particularidad de que su aprovisionamiento de leche cruda viene de sus propios cooperados (integrados verticalmente)

Los tres apartados anteriores, nos permite comprobar que las empresas de la muestra tienen similares volúmenes de ventas, que la cooperativa en la última década ha aumentado su capacidad instalada, que sus procesos productivos consideran como materia prima esencial la leche cruda nacional y es quien recibe la mayor cantidad de este bien.

Esto empíricamente, podría detonar en que la Cooperativa tiene el manejo del precio de la leche cruda nacional, toda vez, que procesa en sus productos elaborados, la mayor parte de la oferta de leche cruda nacional. Esta teoría manejo del precio podría permitirle manejar el costo de venta aumentando su remanente.

3.1.8 Regulaciones del Mercado

El mercado de productos lácteos al consumidor no tiene ley o reglamento específicos, sin perjuicio de lo establecido en el Código sanitario de alimentos que opera para todo el sector alimenticio.

Sin embargo, el mercado de compra de leche, aunque no tiene reglamentación específica, el Tribunal de Defensa de la Libre Competencia TDLC en el año 2004, ha establecido una serie de medidas tendientes en entregar más transparencia al mercado de la compra de leche fresca. También la FNE, entre los años 2004 y 2014 se ha pronunciado a raíz de diversas consultas e investigaciones, estableciendo también conductas con el fin de asegurar un adecuado nivel de competencia.

El TDLC en su Sentencia N°7, obliga a las empresas procesadoras de leche a mantener un listado de precios de compra, el que deberá detallar los diferentes parámetros que la componen. Estas normas precisamente son las que han estado en discusión respecto a si les es aplicable a las cooperativas, la misma sentencia la excluye de la obligación, basados en la opinión de la FNE, donde indica que no se justifica extender la obligación de publicación de pautas con estructuras verticalmente integradas, entre producción y procesamiento de leche, ya que esto puede determinar que se generen señales de precio equivocadas.

3.1.9 Estados Financieros

Los Estados Financieros de Cooperativa y Capitalista no son 100% comparables, dado que la primera prepara sus estados financieros de acuerdo con normas emitidas por el Departamento de Cooperativas y la segunda presenta sus estados financieros bajo las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Sin embargo, realizaremos un análisis de los ingresos por venta y su costo asociado y otras partidas que pueden afectar a la base imponible de impuesto a la renta de primera categoría, según estados financieros de ambas organizaciones del 2017-2016.

3.1.10 Ingresos y Costos

Considerando que Cooperativa y Capitalista en general se dedican a las mismas actividades como productoras y comercializadora de productos lácteos, y que los procesos productivos básicos son equivalentes, compararemos los ingresos de la explotación, costos asociados para determinar si existen grandes diferencias en el Margen Operacional.

Gráfico N°3



Elaboración Propia: Fuente Estados Financieros 2017-2016

Figura N°5

En el Gráfico N° 3 se puede apreciar que los márgenes no varían en términos porcentuales entre capitalista y cooperativas.

3.1.11 Régimen Tributario

Las cooperativas gozan de un régimen tributario más beneficioso que aquél que se aplica a las sociedades en general, y que se manifiesta en una serie de exenciones y particularidades relacionadas con:

a) Impuesto a la Renta: Por principio, la ley considera que las cooperativas no producen utilidades (art. 53 de la LGC) y, por consiguiente, sólo están afectas al impuesto a la renta por aquella parte del remanente correspondiente a las operaciones realizadas con terceros, el que se determina aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos de las operaciones efectuadas con quienes no sean socios y el monto total de los ingresos de todas las operaciones de la cooperativa (arts. 4°, 49III y 51 de la LGC y 17 N° 2° DL 824/1974). De esta forma en ambas organizaciones, se aprecia que a pesar de tener un margen de utilidad operacional o de la explotación similar, al analizar la Ganancia (Capitalista) y Remanente (Cooperativa) antes de Impuestos, se nota una eficiencia de esta última, por la cual genera un mejor resultado el cual sirve como base para aplicar el porcentaje de operaciones con tercero para la aplicación de IDPC.

Cuadro N°1: Resultado antes y después de impuestos:

CONCEPTO	CAPITALISTA		COOPERATIVA	
	2017	2016	2017	2016
Ganancia o Remanente Antes de Impuestos	39.255.108	41.779.678	54.820.046	46.383.276
Gasto Impuesto Renta	8.934.212	8.737.427	1.945.257	2.275.961
Ganancia o Remanente Después de Impuestos	30.320.896	33.042.251	52.874.789	44.107.315

Al respecto, hay que destacar cierta incongruencia producto de la aplicación de normas contables. En efecto, la Empresa Comercial presenta sus estados financieros en conformidad a las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) y la Cooperativa, no indica las políticas contables aplicadas, pero se evidencia que sus Estados Financieros se presentan bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y a las normas especiales del Departamento de Cooperativas. Esto podría estar afectando al comparar el “costo de explotación” (Cooperativa) y el “costo de venta”, respectivamente, por tanto, Margen de Explotación y Ganancia Bruta no serían comparables. La idea inicial fue determinar diferencias el costo directo, en particular en el precio de compra de la leche, puesto que es un precio no regulado y susceptible de sufrir modificaciones por estacionalidad y por qué no plantearlo, de un uso inadecuado del beneficio tributario. Mientras el precio de la leche cruda baja, el cooperado tiene menores utilidades y la cooperativa mayor remanente los cuales posteriormente serán repartidos en proporción a las mismas operaciones. En el Gráfico N°4 se muestra como la empresa Capitalista tiene un gasto por impuesto de M\$ 8.934.212 para un resultado antes de impuesto de M\$39.255.108, llegando a una tasa efectiva de 22,8% para una tasa estatutaria de 25,5%.

Gráfico N°4



Figura N°6

Por otro lado, la cooperativa por su eficiencia operacional aumenta su remanente antes de impuestos, por eficiencias en las operaciones con socios lo que permite tener una base imponible menor para efectos de IDPC, de M\$7.628.459 representada por 14% por operaciones realizadas con terceros.

b) Reconstitución de la Base Imponible de IDPC para Cooperativa:

Concepto	Valores	%
Ingresos con Operaciones Con Socios	333.528.829	86%
Ingresos con Operaciones Con terceros	53.914.502	14%
Total Ingresos	387.443.331	100%
Ganancia o Remanente Antes de Impuestos	54.820.046	
Base Impuesto Primera Categoría	7.628.459	(54.820.046 *14%)
Impuesto de Primera Categoría	1.945.257	(25,5% AT 2018)

Figura N°7 **Elaboración propia: Fuente Estados Financieros 2017-2016**

Según la reconstitución de la base imponible la Cooperativa, los ingresos con terceros es un 14% de las ventas, es este porcentaje el cual de acuerdo con el Art. 17 DL824 aplicado al remanente, será la base de IDPC. Ahora bien, la discusión se centra en que se puede catalogar como operación con socios o con terceros, la ley no hace la distinción entre estas operaciones, más bien especifica dos condiciones copulativas que se deben dar para considerar que los ingresos brutos proveniente de operaciones con terceros. Art. 17 N°11 de DL824, estos son:

- i. Que los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa sean utilizados o consumidos a cualquier título, por personas que no sean socios.

ii. Que las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa hayan sido adquiridos de o prestados por personas que no sean socios, a cualquier título.

El mismo numeral indica que se consideraran que forman parte principal cuando, en términos de costos de fabricación, producción o prestación de estos, signifiquen más del 50% de su costo total. Dicho lo anterior, el primer requisito se cumple, toda vez que los productos elaborados son consumidos por personas que no son socios. Sin embargo, el segundo requisito, es subjetivo y para determinar si los costos superan el 50%, necesariamente se debe saber el costo real del producto final. La ley sólo obliga a las cooperativas a llevar un libro de inventarios y balance que les permita identificar el porcentaje, sin que se obligue a revelaciones al respecto en notas explicativas al balance. Tampoco, se encuentra obligada a transparentar el precio de compra de la leche, todo esto dado que el mismo Tribunal de Libre Competencia lo excluye.

El proceso productivo, abarca ocho grandes ciclos para llegar al producto final, en los cuales intervienen cooperados en el N°1 principalmente:

N°	Procesos	Intervienen:
1	Producción Lechera	Cooperados
2	Recepción de Leche	Terceros
3	Aseguramiento de Calidad de Leche	Terceros
4	Pasteurización y Estandarización	Terceros
5	Producción Industrial	Terceros
6	Aseguramiento de la Calidad Producto Terminado	Terceros
7	Logística y Distribución	Terceros
8	Comercialización	Terceros

Figura N°8

c) El impuesto al valor agregado

Las cooperativas están afectas al impuesto al valor agregado según lo establecido en el DL 825/1974 [art. 49a) de la LGC]. En virtud de este último, los servicios que las cooperativas prestan a sus socios dentro de su objeto específico quedan fuera del hecho gravado con dicho impuesto (art. 5ºII DS 55/1977, del Ministerio de Hacienda), pero no así las ventas que aquéllas realice a favor de éstos en la medida que satisfagan el supuesto del art. 2º N° 1º DL 825/1974.

d) Los demás impuestos fiscales

Las cooperativas están exentas de la totalidad de los impuestos contemplados en el DL 3475/1980 en todos los actos relativos a su constitución, registro, funcionamiento interno y actuaciones judiciales [art. 49b) de la LGC]. Igualmente, las cooperativas escolares están exentas de todos los impuestos fiscales y municipales, con la salvedad del impuesto al valor agregado en las condiciones antedichas (art. 70II de la LGC).

e) Las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales

Sin importar su clase, las cooperativas están exentas, asimismo, del 50% de todas las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales, salvo los que se refieren a la elaboración o expendio de bebidas alcohólicas y tabaco [art. 49c) de la LGC], y, residualmente, de cualquier otra contribución, impuesto, tasa y demás gravámenes impositivos en favor del fisco [art. 49a) de la LGC].

3.1.12 Conclusiones

Las cooperativas tanto en Chile como en el resto del mundo son un “Negocio” atractivo para Gobiernos y Cooperados, desde el punto de vista económico tiende a reducir fallas del mercado, satisfacer a la demanda de estos cooperados entre otras cosas. Hoy en Chile esta manera de organizarse carece de normativas actualizadas y claras que permitan regularlas, las existentes son en algunos aspectos poco definidas, lo que podría resultar en un uso inapropiado de los beneficios tributarios que se le otorgan.

En la selección de empresas sujetas a comparación, podemos notar que las diferencias tienden a ajustarse en un mismo fin, conforme pasa el tiempo, ambas persiguen tener una posición privilegiada en el mercado y de esta forma el concepto de utilidad o remanente se unifican en un solo concepto “Lucro”. Respecto a la fijación de capital, la capitalista tiende a ser fijo y la cooperativa, a pesar de que es variable, en la realidad varía poco entre los años 2015-2017. Durante el año 2017 renunciaron 18 cooperados (MM\$23.641) y entraron 20 (MM\$20.654), cifras que en el tiempo tienen a ser indefinidas.

En términos de Ganancias (Capitalista) o Excedente (Cooperativa), se nota una eficiencia en la empresa Cooperativa reflejadas en menores costos de producción, fabricación y comercialización, esto les permite un resultado favorable. Si consideramos la suma de los ingresos de ambas organizaciones, la capitalista se lleva el 54%, quedando la Cooperativa con un 45% del total. Sin embargo, en la línea antes de impuesto esta última tiene un 14% de rentabilidad respecto a sus ventas y la segunda un 9%. Esta diferencia podría darse por la fijación de precios

en la compra de leche cruda, esta información no es pública por lo tanto para efectos de este desarrollo no es posible comprobar.

Esta fijación de precio es la que podría estar originando que el costo de fabricación sea menor, generando mayor remanente que con posterioridad son distribuido a los socios como ingresos no renta en la proporción que signifique las operaciones con ellos mismos. En este punto también se origina una imprecisión de la legislación vigente, para determinar que operaciones son directamente con los socios o con terceros. Según la reconstitución de la base imponible, la Cooperativa determinó que un 14% del total de los ingresos provenían de operaciones con terceros quedando afectas al IDPC.

Desde este último punto, se desprende la conclusión de la “Comparación de la carga tributaria a nivel de Cooperativa v/s Empresas de Capital”, la carga tributaria entre las empresas analizadas no es equitativa producto de la particularidad del régimen tributario de las Cooperativas, que al compararla con una empresa de similar naturaleza y establecer que sólo difieren en su forma de organización, se podría estar presente de un “aprovechamiento” del sistema y uso inadecuado de uso de los beneficios tributarios. Además, al no tener la obligación de transparentar los precios de la compra de la leche cruda, ni tampoco, de los cálculos de determinación del % de operaciones con socios o no socios, es posible que la Cooperativa cometa errores o incurra en inconsistencias en el cálculo de la base imponible de IDPC.

3.2. Sub tema II: Análisis Tributario de las Cooperativas y sus Cooperados

En esta etapa, analizaremos la tributación respecto de las Cooperativas que generan utilidades y/o remanentes por actividades clasificadas en la primera categoría y en especial, cuál es el efecto en la tributación final de estas utilidades y/o remanentes repartidas bajo el término de “excedentes” hacia sus cooperados personas naturales y personas jurídicas, sean estos con contabilidad completa o sin contabilidad. A continuación, se presenta un cuadro sinóptico respecto de una Cooperativa:

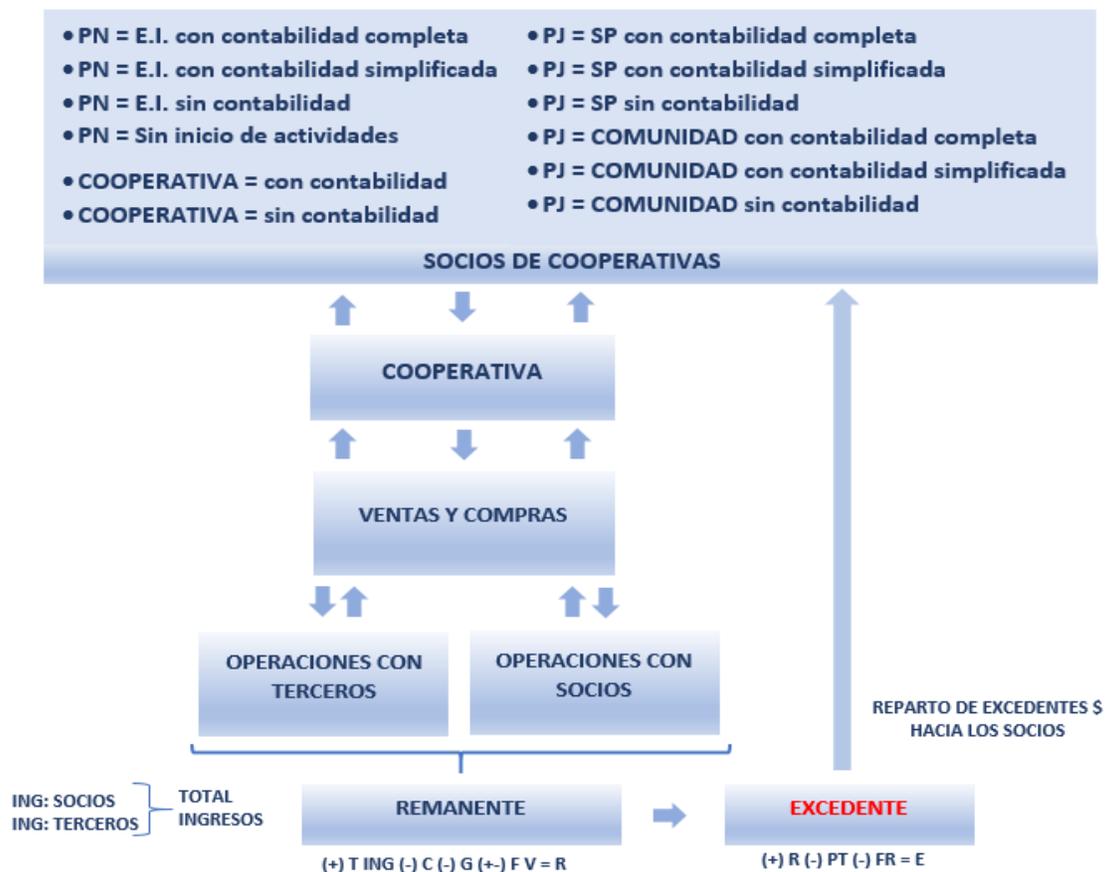


Figura N°9

Fuente: Elaboración Propia

3.2.1 Consideraciones preliminares

Como se ha señalado, en materia tributaria, las Cooperativas se rigen según lo dispuesto en los artículos 49 al 53 de la LGC, y en materia de Impuesto a la Renta, por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974. De acuerdo con esto, comenzaremos nuestro análisis, con las siguientes definiciones:

Utilidad	Remanente	Excedente
Resultado favorable generado en un ejercicio económico anual, de una empresa o persona determinada.	De acuerdo con el artículo 38 de la LGC, es el saldo favorable del ejercicio económico de la Cooperativa.	Saldo favorable del remanente, originado en un ejercicio económico, luego de haber practicado los ajustes al remanente, ya mencionados.

3.2.2 Tributación de las Cooperativas: Impuesto de Primera Categoría

El N°2 del artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974, indica que, aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al IDPC y al Impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda. Para los fines de aplicar lo señalado en el N°2, la cooperativa debe considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:

- a) Cualquier operación que no sea del giro de la cooperativa, realizada con personas que no sean socios.



Figura N°10

Fuente: Elaboración Propia

b) Cualquier operación que sea propia del giro de la cooperativa y cumpla las siguientes condiciones copulativas: **i) Que, los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa sean utilizados o consumidos, a cualquier título, por personas que no sean socios;** y, **ii) Que, las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa hayan sido adquiridos de, o prestados por, personas que no sean socios, a cualquier título.**

Para estos efectos se considerará que: las materias primas, insumos, servicios o cualquier otra prestación constituyen parte principal de los bienes o servicios del giro de la cooperativa cuando, en términos de costo de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total.

Ejemplo de Operaciones con Terceros:



Figura N°11

Fuente: Elaboración Propia

La Cooperativa deberá llevar un control separado en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado. No se considerarán como ingresos brutos provenientes de operaciones con no socios, lo siguiente:

Escenario 1: El costo de la venta o servicio a un no socio, provenga de los respectivos socios y formen parte principal del giro de la cooperativa.



Figura N°12

Fuente: Elaboración Propia

Escenario 2: El costo de venta o servicio de un no socio, provenga de las personas no socios y formen parte principal del giro de la cooperativa que sean utilizados o consumidos a cualquier título, entre ésta y sus cooperados.



Figura N°13

Fuente: Elaboración Propia

El Servicio de Impuestos Internos, mediante la Circular N°62/2014, define el concepto de operaciones con terceros realizadas por las Cooperativas, señalando que, la norma legal hace una distinción entre aquellas operaciones que son propias del giro de la Cooperativa y aquellas que no lo son, centrándose en los siguientes términos, que se presentan a continuación:

1. “Operaciones del giro”: aquellas que forman parte o dicen relación con la actividad habitual de la Cooperativa, incorporadas en el objeto social de ésta.

2. *“Bienes y servicios utilizados o consumidos”*: son utilizados o consumidos cuando el servicio ha sido prestado, o los bienes *han sido entregados al acreedor* en cumplimiento de la obligación contraída por la Cooperativa, *bastando que sean destinados por el primero para su uso o consumo*.
3. *“A cualquier título”*: contratos de compraventa, permuta, arrendamiento, mutuo o cualquier otro título que otorgue el derecho a las personas indicadas para usar o consumir los bienes o servicios proveídos por la Cooperativa.

Por último, indica que, para determinar el costo de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa, se aplicarán los principios y normas contables de general aplicación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104 del Reglamento de la LGC, contenido en el Decreto Supremo N° 101/2007, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo. Una vez ajustado el Remanente por la cuenta “Fluctuación de Valores”, y teniendo claridad respecto de las operaciones con no socios, se determina lo señalado en el N°2, del artículo 17 del D.L. N°824 de 1974.

A) Régimen de tributación de las Cooperativas: Determinada la base imponible de primera categoría, pasaría a regirse por la LIR, según corresponda. El actual artículo 14 de la LIR, señala que las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al IDPC se gravarán respecto de éste, de acuerdo con las normas del Título II¹, de dicha Ley. El Servicio de Impuestos Internos, ha instruido a través de su Circular N°49/2016, que todos los demás contribuyentes regidos por el artículo 14 de la LIR, que no tengan calidad jurídica o composición societaria de la indicada

¹ Del Impuesto Cedular por categorías, LIR

anteriormente, quedarán sujetos al régimen general de tributación del que da cuenta la disposición de la letra B), del artículo 14, de la LIR, vigente a contar del 1° de enero del 2017. Además, este Servicio, señaló en su Oficio N° 1708/2017, que las Cooperativas se rigen por las normas del artículo 14 de la LIR, sin embargo, carecen del derecho de opción por alguno de los regímenes señalados en las letras A) o B), del artículo 14, LIR, debiendo someterse indefectiblemente al régimen contemplado en la letra B) del artículo 14, salvo que elijan someterse al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR. El Oficio, hace énfasis en las características y exigencias que tienen las Cooperativas, señaladas en la LGC, las que gozan de personalidad jurídica, de tener por objeto cualquier actividad, de distribuir a sus socios el excedente obtenido, y de tener como socios o asociados tanto a personas naturales como a personas jurídicas de derecho público o privado, quienes poseen cuotas de participación susceptibles de ser transferidas. Además, las Cooperativas son contribuyentes que no se encuentran excluidos de la obligación de declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, sin perjuicio de que pueden acogerse al régimen de renta presunta y, además, sujetándose al IDPC respecto de ciertas cantidades. Por otro lado, señala que existe una distinción entre las personas jurídicas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil², dado que poseen un vínculo directo o indirecto con socios o asociados, debiendo distribuirles el excedente obtenido, lo que los obliga a regirse por las normas del artículo 14 de la LIR. Respecto a la oportunidad de optar por un régimen, las Cooperativas carecen

² Artículo 545 del Código Civil: Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Ha personas jurídicas que participan de uno y otro carácter.

de las características societarias que el artículo 14 exige a los contribuyentes que pueden optar por alguno de los regímenes de las letras A) o B), a saber, que sean EI, EIRL, CM, SPA, contribuyentes del artículo 58 N°1 y SP. Además, aclara que lo anterior, no se ve alterado respecto de las disposiciones contenidas en el N°4 del artículo 34 de la LIR, donde se señala que ciertos contribuyentes, entre ellos las cooperativas, que abandonen voluntaria u obligatoriamente el régimen de renta presunta, tiene derecho de optar entre alguno de los regímenes de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR. Argumenta que, tales disposiciones proceden de la Ley N° 20.780³, que no restringía el universo de contribuyentes que podían acogerse al régimen de la letra A) del artículo 14 de la LIR, lo cual se modificó por la Ley N° 20.899⁴. De esta manera, la opción indicada en el N°4 del artículo 34 de la LIR, no rige para las cooperativas. Con fecha 24/05/2018, el Servicio de Impuestos Internos, publicó el Oficio N°1031, documento que viene a confirmar, en todas sus partes, al Oficio N°1708/2017. En él se explica, que, de acuerdo a lo señalado en el inciso final del artículo 49 de la LGC, las Cooperativas se regirán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L. N°824, de 1974, lo que no implica que el legislador estableciera la inaplicabilidad general de las disposiciones de la LIR, contenidas en el artículo 1° del D.L. N°824, de 1974, por dos órdenes de consideraciones: 1) Ello no fue establecido por el legislador, teniendo presente que la normativa tributaria es de derecho estricto, sin que pueda marginarse a un grupo de contribuyentes de las disposiciones de la LIR, salvo que

³ Ley N°20.780/2014, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario.

⁴ Ley N°20.899/2016, Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

ello sea expresamente establecido; y 2) Existen múltiples remisiones en el artículo 17 del D.L. N°824, de 1974, que hacen necesaria la aplicación de las normas de la LIR, para lograr aplicar la primera, por ejemplo: normas sobre corrección monetaria, sobre administración del impuesto, entre otros, existiendo una necesaria correlación entre ambos cuerpos normativos. Por último, el Oficio N°1031/2018, menciona que, si las Cooperativas estuvieran fuera del ámbito de la LIR, los asociados no tendrían derecho a imputar el IDPC pagado por la Cooperativa en contra del IGC o IA que les sea aplicado, ya que tal imputación se establece precisamente en la LIR y no en las normas especiales de la LGC, ni el artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974. Las Cooperativas se encontrarían obligadas a presentar el Formulario 22, en cada año tributario, respaldada dicha declaración con la respectiva contabilidad y balance general, esto, según el Oficio N°549/2008 y la Circular N°42, del año 1973; de igual manera se encontraría obligada a presentar declaraciones juradas anuales, tales como las asociadas a su régimen tributario, como las que tienen finalidad de informar sobre terceros. (Formularios: N°1926; N°1939; N°1941; N°1879; N°1887, entre otras). Las rentas afectas a IDPC, generados por las Cooperativas, determinadas conforme a lo señalado por el artículo 17 del D.L. N°824, de 1974, según su régimen tributario, se gravarían con tasa 27%, de acuerdo con el artículo 20 de la LIR. Como todo contribuyente clasificado en la letra B) del artículo 14 de la LIR, las Cooperativas se encontrarían obligadas a determinar los siguientes registros empresariales:

RAI	REX	SAC
Rentas afectas a IGC e IA	Rentas Exentas e Ingresos No constitutivos de rentas	Saldo Acumulado de Crédito

Dado que las Cooperativas, no se rigen por las disposiciones de los artículos 29 al 33 de la LIR, no aplicaría la determinación del registro DDAN “Diferencia de Depreciación Acelerada Normal”, según análisis del Oficio N°4230/2004, del Servicio de Impuestos Internos. La no aplicación del artículo 21 de la LIR, se basa en el mismo criterio.

3.2.3 Tributación de los socios

A) Mayor valor obtenido por cuotas de participación: Respecto de los socios, estos deben regirse por las normas generales de impuesto a la renta señalados en la LIR. El artículo 50 de la LGC señala que: *“los socios de las Cooperativas no pagarán el IDPC de la LIR, por el mayor valor de sus cuotas de participación”*, refiriéndose explícitamente al IDPC, por lo que las cantidades determinadas por este concepto se encontrarían afectas con los IGC y/o IA.

B) Excedentes obtenidos por la Cooperativa: La LGC señala en su artículo 51, 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”* (Lo subrayado es nuestro). La definición del término “exento de todo impuesto”, conlleva a que, en principio, estas cantidades están gravadas con impuestos, sin embargo, al existir una norma legal expresa, las deja exentas del impuesto que les correspondía. De esto, puedo señalar lo siguiente: como regla general el legislador indicó en la LGC, que los excedentes son ingreso renta, sin embargo, le otorga la exención de todo impuesto señalada expresamente en el artículo 51. Por otra parte, el artículo 52, de la misma norma legal, indica 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 ella les haya reconocido”, puedo señalar que, una vez indicada la regla general en el artículo 51, el artículo 52, viene a entregar una distinción respecto de los socios, que efectúan operaciones con la Cooperativa y estas, formen parte de su giro habitual. Ejemplo:



Figura N°14

Fuente: Elaboración Propia

Por su parte, el N°4 del artículo 17 del D.L. N°824, de 1974, establece que:” 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”. Esta norma, se relaciona totalmente con el artículo 52, de la LGC, donde se precisa una aclaración y un

mecanismo especial, respecto de los excedentes que la cooperativa haya reconocido a favor de ellos. Lo anteriormente dicho, se puede graficar como sigue:

1. De los excedentes generados por operaciones con los socios:

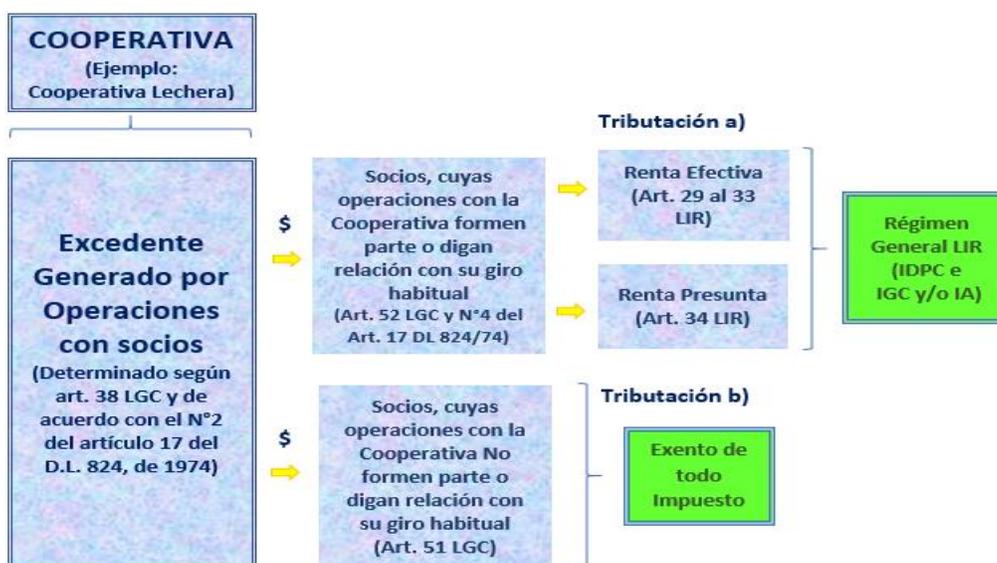


Figura N°15

Fuente: Elaboración Propia

En la figura anterior, los excedentes generados por operaciones con socios, se reparte hacia: a) Socios, cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte o digan relación con su giro, según lo dispuesto en los artículos 52 de la LGC y el N°4 del art. 17 del D.L. N°824, de 1974, que, según este último artículo, si el socio precisa determinar renta efectiva, debe incorporar estas cantidades dentro de los ingresos brutos del ejercicio, determinando su renta líquida imponible según los artículos 29 al 33 de la LIR, tributando bajo el régimen general. Ahora bien, si el socio tuviera la condición de tributar bajo el mecanismo de renta presunta, la norma del artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974, señala que no queda obligado a tributar separadamente por ellos, dado que se entienden incorporados dentro de la base imponible de primera categoría, renta presunta; y, b) Socios, cuyas operaciones con la

Cooperativa no formen parte o digan relación con su giro, se regirán según la regla general, contenida en el artículo 51 de la LGC.

2. De los excedentes generados por operaciones con los no socios:

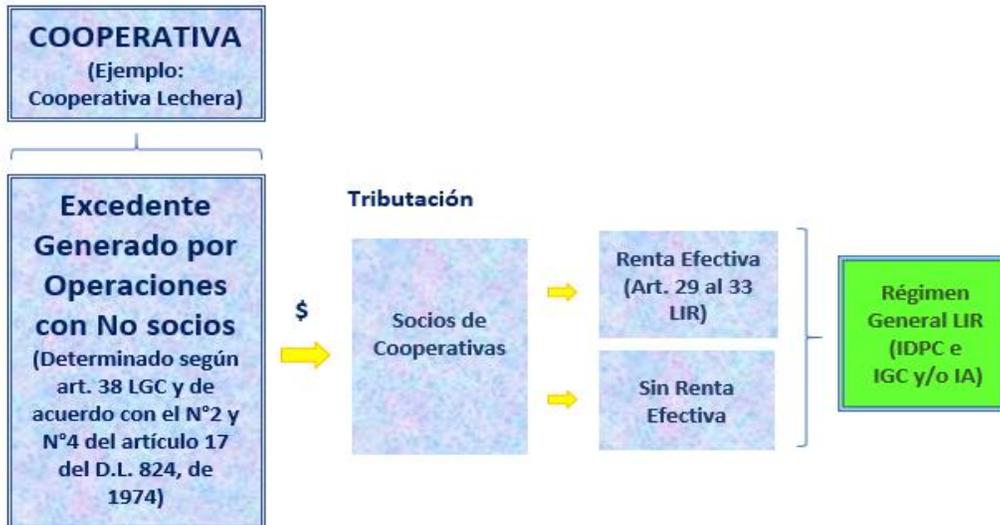


Figura N°16

Fuente: Elaboración Propia

En el cuadro anterior, los excedentes generados por operaciones con no socios son gravados con el IDPC en la Cooperativa, y por consiguiente con los IGC y/o IA, según corresponda. Aplicando la norma indicada en el N°4, del artículo 17, del D.L. N°824, estos se deben de incorporar a los ingresos brutos del socio, para efectos de determinar la renta líquida imponible, de acuerdo con los artículos 29 al 33 de la LIR, correspondiendo el crédito por IDPC que hubiere gravado a la Cooperativa, según lo establecido en el N°3 del artículo 56, y conforme al artículo 14 de la LIR. Respecto de esto último, no existe una interpretación que indique el mecanismo anterior, sin embargo, se tratarían de ingresos constitutivos de renta, sujetos a todos los efectos de la LIR, según corresponda.

3.2.4 Jurisprudencia administrativa y judicial.

A continuación, se presenta la siguiente jurisprudencia relevante respecto de este tema:

A) Oficio N°549 del 20.03.2008 del Servicio de Impuestos Internos: En materia de Cooperativas, el Servicio en su afán de resolver las consultas relacionadas con la aplicación del IVA, en letras c) y d) del N°12, (Ver ANEXO A) de este Oficio, indicó que conforme al artículo 53 del D.L. N°5, LGC, las utilidades que obtienen las cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen carácter de renta, y por ende no se clasifican en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR, según lo previene el artículo 5 del Reglamento del D.L. N°825/1974, contenido en el D.S. N°55, de 1977, del Ministerio de Hacienda. Por otro lado, interpretó que la base imponible de primera categoría determinada por la Cooperativa, respecto del remanente que correspondería a operaciones con no socios, el IDPC que les afectaba se encontraban exentos en un 50%. Este último criterio fue dejado sin efecto a través del Oficio N°1397/2011, del mismo Servicio.

B) Oficio N°1.397 de 07.06.2011 del Servicio de Impuestos Internos: Este Oficio, vino a precisar que no toda distribución de excedentes realizada entre una cooperativa y sus socios se encuentra marginada de la tributación de la LIR. En el Oficio, se detallan reglas de tributación y, además, corrige por una parte lo señalado en el Oficio N°549/2008, letra d) del N°12, dejándolo sin efecto, aplicándose a partir de la fecha de su publicación. En adelante declara un “cambio de criterio”, señalando que las reglas sobre tributación respecto de los socios de una cooperativa, no se ven alteradas con motivo de la exención del 50% de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco,

establecida por la letra a) del artículo 49 de la LGC, pues tal como se ha indicado, las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas, en materia de Impuesto a la Renta, se rigen por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L. N°824, de 1974. Sobre de tributación que afecta a los socios de una Cooperativa, respecto de los excedentes que ésta les haya repartido, el Oficio precisa, que existen dos escenarios: a) Tributación que afecta a los socios, de una cooperativa, que declaran sobre la base de su renta efectiva, respecto de excedentes que ésta les haya distribuido producto de operaciones habituales; y b) Tributación que afecta a los socios de una cooperativa que declaran renta presunta respecto de excedentes que ésta les haya distribuido producto de operaciones habituales.

C) Sentencia del Tribunal Tributario Los Ríos: En la Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos del 14.01.2014, RIT: GR-11-00051-2013, se interpretó que, el reparto de excedentes por parte de la Cooperativa a sus cooperados, provenientes de operaciones realizadas con ella, que forman parte o dicen relación con su giro habitual, se encuentran afectas a la tributación normal de la LIR. (Ver ANEXO B, en especial Considerando V Análisis). El Tribunal Tributario y Aduanero, llegó a la conclusión, en que el legislador ha determinado un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los cooperados reciben, efectuando dos distingos: 1) Los excedentes provenientes por operaciones con terceros y, por otro lado, los provenientes con operaciones con los socios; y, 2) Los socios, cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual. En principio, como regla general, los excedentes se encontrarían exentos de todo impuesto, sin embargo, si dichas operaciones son habituales por el

socio, quedarían sujetos a la tributación normal, dado que, constituirían un ingreso renta, considerando que tienen relación directa con la actividad comercial del socio.

D) Sentencias de la Excelentísima Corte Suprema: La Sentencia Rol N°32.211-14, dictada por nuestra Exc. Corte Suprema, que vino a rechazar el recurso de casación en el fondo, en contra de la sentencia del 12-11-2014, por el Servicio de Impuestos Internos, en donde señala que los excedentes distribuidos por las cooperativas hacia sus cooperados estarían exentos de todo impuesto sin hacer distinción alguna respecto de los socios, conforme al artículo 51 de la LGC. (Ver ANEXO C, en especial en su apartado Quinto al Octavo). La posición de la Exc. Corte Suprema, es que en el artículo 51, de la LGC, no existe distingo entre socios favorecidos. Reconoce que, el artículo 52, de la LGC, es solo una norma que impone una obligación accesoria de contabilizar los excedentes exentos como parte de los ingresos brutos, por lo que no se puede desconocer su categoría de renta liberada del IDPC. Además, señala que, considerar que el artículo 52 excluye de la liberación que contempla el artículo 51, a los socios, importa vulnerar abiertamente el principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria. Respecto de este tema, fueron aproximadamente 15 sentencias, con el mismo resultado. Actualmente, los socios de las cooperativas tengan o no, operaciones con ella, que formen parte con su giro habitual, consideran el criterio impuesto por la Exc. Corte Suprema, lo que, bajo este análisis, conlleva a un grave error.

3.2.5 Régimen Tributario de Cooperativas en el exterior

A) España: La tributación aplicable a las Cooperativas en España se recoge en la Ley N°20 del 19/12/1990, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas (LRFC), y en lo no

previsto en la misma, les resulta aplicable la Ley N°27/2014, Ley del Impuesto a las Sociedades (LIS). La LRFC establece que las cooperativas deben determinar y pagar impuestos corporativos, pero con un tratamiento fiscal con diversos beneficios, diferenciando a las Cooperativas que gozan de protección fiscal y las que no gozan de la protección fiscal, las que estas últimas son las que no se constituyen con arreglo a los principios y disposiciones de la Ley que las rige o que pierdan la condición de Cooperativas reguladas en la misma norma. Deben determinar bases imponibles como cualquier otro tipo de sociedad bajo el régimen general, sin embargo, la LRFC entrega ciertos beneficios fiscales para el Impuesto sobre las Sociedades (IDPC en Chile), aplicando tasas impositivas rebajadas y exigiendo estricto control entre operaciones con socios y con terceros. Respecto de los excedentes otorgados a los socios, distingue entre un rendimiento de capital y un retorno de capital, traspasando los beneficios de las cooperativas hacia los socios, para lo cual mantiene un mecanismo de integración de los impuestos.

B) Perú: De acuerdo con la Ley N°29.683, se rigen todas las cooperativas, excepto las agrarias. Esta Ley señala que, no se encuentran afectas al impuesto a la renta los ingresos que obtengan por operaciones con socios, los cuales constituyen actos cooperativos. Respecto de los ingresos que obtengan por operaciones con no socios, se encuentran afectos al régimen general, los cuales configuran actos de comercio. Por otra parte, la Ley 29.972 regula lo que son las Cooperativas agrarias, señalando que se encuentran afectas con una tasa reducida de impuesto a la renta, se trate de operaciones con socios o con no socios.

3.2.6 Conclusiones

Las Cooperativas, en su esencia, difieren totalmente de lo que es una sociedad comercial, y el espíritu de la ley, está enfocado en fortalecer e incentivar el crecimiento en los sectores económicos marginales, del país, protegiendo y potenciando el ahorro y la inversión de ellos, entregándoles herramientas para su crecimiento. Sin embargo, existen Cooperativas consolidadas, (para este caso, del rubro lechero, entre otras), clasificadas como grandes empresas, donde sus socios, clasificados en el mismo segmento, están obteniendo ventaja significativa, en materia tributaria, aplicando un criterio errado, confundiendo la situación tributaria de ellos con las de esta estructura, que por su naturaleza no se encontrarían gravadas con los impuestos de la LIR, generando una distorsión respecto de la capacidad contributiva de cada uno, al no gravar el rendimiento percibido, en la venta de sus mismos productos, repartidos por la Cooperativa a través de los excedentes, acrecentando su patrimonio en particular, sin pagar los impuestos que les corresponden.

Si comparamos una pequeña Cooperativa que se dedicara al Ahorro y Crédito, el excedente repartido por ella sería el equivalente al exceso de intereses que el socio pagó más de lo que necesitaba la Cooperativa para cubrir costos y brindar el servicio de ahorro y crédito, por lo que, claramente se puede ver que es una devolución o reintegro de dinero generando un ahorro que le pertenece al socio. (Fuente: “Remanente y Excedente Cooperativo y su distinción comercial y tributaria de la utilidad y del dividendo mercantil”, Torres, 2013). Este es el fin y la esencia de una Cooperativa. Sin embargo, el caso de las grandes Cooperativas, rubro lechero, que efectúan operaciones comerciales con sus socios, del giro habitual del mismo,

el escenario es distinto, dado que la Cooperativa es la que efectúa las transacciones comerciales en común con sus socios, y a la vez, ésta vende los bienes en común al mercado, bienes producidos por los mismos cooperados, que para este ejemplo, es la Leche producida, la cual representa el 100% de los ingresos de la Cooperativa, donde cada uno de los socios han incurrido en costos y gastos operacionales para producirla, manteniéndolos registrados, en su contabilidad individual, dándoles los efectos tributarios correspondientes según su régimen tributario, deduciéndolos de su renta líquida determinada, de acuerdo a las normas de la LIR, determinando una menor base imponible y a la vez menor impuesto. Por consiguiente, si la Cooperativa, al determinar el excedente proveniente de la producción y venta de leche, ¿no sería este acaso el resultado de incurrir en costos y gastos por cada productor? Por lo tanto, efectivamente nos encontramos frente a un ingreso que debe tributar por cada productor, conforme a las normas generales impartidas por la LIR. Cabe recordar el concepto de renta citado en el N°1, del artículo 2°, de la LIR⁵, el que habla del enriquecimiento producido o generado por algo, como, por ejemplo: el mayor valor obtenido por la venta de bienes; y del enriquecimiento proveniente de cualquier fuente, como, por ejemplo: una donación. Por lo tanto, como regla general toda utilidad generada por algo o incremento de patrimonio, se encontraría gravado con impuestos, a menos que alguna ley en forma expresa lo exima. El artículo 51, de la LGC, refleja el espíritu de una Cooperativa, aplicable como norma general respecto de toda devolución o retorno de excedente, siempre

⁵ N°1, del Artículo 2° de la LIR: se entenderá por renta, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

que éste sea la devolución misma del ahorro o capital, generado por la Cooperativa. Sin embargo, bajo mi apreciación, la norma incurre en un error, al señalar que los excedentes son exentos, ya que se encuentra expresando implícitamente que todo excedente sería un ingreso renta, dejándolo exento por ella misma, contradiciendo lo enunciado en su artículo 53. El artículo 52, de la LGC, norma que “hace un llamado a viva voz”, a los socios, donde sus operaciones con la Cooperativa formen parte de su giro habitual, deben contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido. En efecto, este artículo, indica que debe hacerse un distingo, respecto de los socios que mantienen operaciones con la Cooperativa que formen parte de su giro habitual, dado que ellos no obtendrían retorno de capital o de ahorro, sino que, un mayor valor respecto de los productos que ellos mismos producen para ser vendidos por la Cooperativa, siendo consistente con el N°4, del artículo 17, del D.L. N°824, de 1974, que viene a capturar el ingreso o utilidad generado por la venta de leche, para el socio a través de la Cooperativa, al percibir un excedente relacionado con su producción habitual, en el que ha incurrido en costos y gastos operacionales para obtenerlo. El sentido de la LGC, en sus artículos 51 al 53⁶, sin perjuicio de que en su tenor literal trata a los excedentes como ingresos exentos y por otro lado menciona que las Cooperativas no obtienen utilidades ocasionando una confusión, es absolutamente claro y armonioso con el artículo 17 del D.L. N°824/1974, en donde el objetivo final de las mismas consiste en buscar la debida correlación de ingresos, costos y gastos

⁶ Artículo 19 del Código Civil: Cuando el sentido de la Ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

de la misma naturaleza tributaria, vale decir, del mismo régimen tributario que afectaría a las rentas generadas por cada uno de los socios a través del excedente percibido. La norma indicada en el artículo 52, de la LGC, no ha sido colocada sólo para efectos de ordenar una obligación tributaria accesoria y no principal al socio, la que es de “contabilizar”, conociendo que, para los fines técnicos, la LGC tiene su propio Reglamento que establecen las respectivas normas y procedimientos contables. Considerar que el artículo 52, de la LGC, contiene sólo una imposición de una obligación tributaria accesoria y no principal, viene a vulnerar el principio de igualdad tributaria, pues, esta norma tiene la finalidad de expresar una distinción frente a la capacidad contributiva de los socios, debiendo considerarse los efectos tributarios correspondientes, de los rendimientos generados y distribuidos a través de los excedentes, los cuales están instruidos en el artículo 17 del D.L. N°824, de 1974 y, por parte del socio, en las normas generales de la LIR. Principio de Igualdad. Es uno de los principios que componen la potestad tributaria, facultad conferida al Estado. El N°20, del artículo 19, de la Constitución Política de Chile⁷, asegura la igualdad tributaria a todas las personas. Para la Constitución todas las personas son iguales, sin embargo, para la ley tributaria, la igualdad es relativa, dado que la propia ley puede establecer discriminaciones en virtud de las distintas capacidades contributivas de las personas. Por lo tanto, la igualdad exigida, implica que la Ley Tributaria, debe ser igual ante personas con la misma capacidad contributiva, no habiendo discriminación arbitraria al respecto. Todo esto, viene a derruir lo que la

⁷N°20, del artículo 19, de la Constitución Política de Chile, señala: “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”

Exc. Corte Suprema ha señalado en sus distintos fallos, respecto de los recursos de casación que se han presentado sobre la materia.

En conclusión, deben aplicarse ciertos criterios, para que esta norma no sea utilizada por terceros con fines de evadir impuestos, proponiéndose, por ejemplo: que sea aplicada en segmentos de micro y pequeña empresa; esclarecer en la Ley el significado de un “acto de comercio” y de un “acto cooperativo”, dar énfasis en ser catalogados como cantidades no afectas a impuesto para la Cooperativa, ya que ella viene a ser una entidad diáfana para con sus socios. No se proponen gravar a las actividades de las Cooperativas aplicando tasas “reducidas”, como lo hace España, ya que esto vendría a exterminar su espíritu. Sin embargo, se debe aclarar que el **artículo 52**, es una norma que distingue un escenario de otro, para los efectos tributarios, identificando el ingreso para quienes utilizan la estructura con el fin de obtener ganancias para su interés particular, a costa de ella, y de los que la usan para los fines de la que fue creada.

4 BIBLIOGRAFIA

- Araya, G. 2013. *Franquicias y beneficios tributarios, Tomo I*. Legal Publishing. Santiago de Chile.
- Burr, C., 1961. *Las Cooperativas: Una economía para la libertad*. Editorial del Pacífico S.A., Santiago de Chile
- Cáceres, V., Espinoza O., “Jurisprudencia Actual, Acciones Actos y Contratos sobre cuota”. Tesina presentada para dar cumplimiento a uno de los requisitos de egreso de la carrera de Derecho de la Universidad Católica de la Santísima Concepción, Concepción 2016
- Centro de estudios tributarios, Universidad de Chile, septiembre 2012. “Tratamiento tributario de la cooperativa y sus socios”. Reporte Tributario N°30, página 1 a la 12
- Cavada, J., 2018. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, julio 2018. “Tributación aplicable a Cooperativas y sus socios”. Asesoría técnica parlamentaria, pagina
- Código Civil, Fija Texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. Promulgado 16/05/2000. Última versión 20/03/2018
- Constitución Política de Chile, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 17/09/2005. Última versión 16/06/2018
- Decreto Ley, N°824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre impuesto a la renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974. Última versión 23/11/2017
- Decreto Ley, N°825, Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974. Última versión 03/11/2017
- Decreto con Fuerza de Ley N°5, Fija texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas. Promulgada 25/09/2003. Última versión 06/01/2016

- Decreto N°101 del 2004, Aprueba Reglamento de la Ley General Cooperativas, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. Publicado 25/01/2007
- Decreto N°977, Reglamento Sanitario de los Alimentos. Ministerio de Salud, artículo 198, Chile. Promulgada el 06/08/1996. Última versión el 13/07/2018
- Departamento de Cooperativas, Resolución Exenta N°58, del 23 de enero 2009
- Errazu, L., "Aspectos Tributarios de las Organizaciones Sin Fines de Lucro". Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación, de la Universidad de Chile, Santiago 2017
- Fiscalía Economía Económica, F. N. (2017). Informe Rubro Leche Cruda. Informe Lácteo ODEPA (2017)
- Fiscalía Nacional Económica, Investigaciones Rol 1966-11 y 2415-16, fecha 22 de enero del 2018
- Gazmuri, C., diciembre 2015. "Tributación de los excedentes repartidos por cooperativas". *Anuario de Derecho Tributario N°7, página 79 a la 115*
- Lambert, P., 1970. *La Doctrina Cooperativa*. Ediciones Intercoop. Rep. Argentina
- Historia de la Ley N°20.881, modifica el Decreto con Fuerza de Ley N°5, de 2003, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas. <https://www.bcn.cl/historiadelaley/historia-de-la-ley/vista-expandida/4688/>
- Historia de la Ley N°19.832, modifica la Ley General de Cooperativas. <https://www.bcn.cl/historiadelaley/historia-de-la-ley/vista-expandida/5915/>
- Jaque López, Javier y Ortiz Fuentealba, Luis. Compendio de Leyes Tributarias Año Tributario 2018. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile
- Ley N°18.910, Sustituye Ley Orgánica del Instituto de Desarrollo Agropecuario. Promulgada el 16/01/1990. Última versión 10/10/2014
- Montesinos, E., 2001. *Derecho Tributario*. Imprenta Austral de la Sociedad Periodística Araucanía S.A, Temuco, Chile.

- Resolución Exenta N° 1321, del 18 de junio de 2013. Dicta normas de carácter societario, administrativo, financiero y contable para el sector cooperativo
- Revista de Economía Pública y Cooperativa, 115. CIRIEC. (2018). ISSN:01213-8093. España
- Román, J., 2012. Cooperativas. Editorial LegalPublishing Chile, Santiago de Chile
- Sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero, RIT GR-11-00051-2013, del 14/01/2014
- Sentencia de la Exc. Corte Suprema, ROL N°32.211-14, del 14/05/2015
- Sentencia N° 7/2004 del Tribunal de la Libre Competencia Rol C N° 01-04, del 05/08/2004
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 49, del 14 de julio de 2016
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N°62, del 02 de diciembre de 2014
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución Exenta N°130, del 30 de diciembre de 2016
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°549, 20 de marzo del 2008
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°1397, 07 de junio del 2011
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°1708, 28 de julio del 2017
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°1031, 24 de mayo del 2018
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°2872, 09 de agosto del 2002
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N°4230, 08 de septiembre del 2004
- Torres, C., 2013. Remanente y Excedente Cooperativo y su distinción comercial y tributaria de la utilidad y del dividendo mercantil, Perú

5 ANEXO A

RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17° N° 2 – D.L. N° 825, DE 1974, ART. 23°, ART.43° - LEY GENERAL DE COOPERATIVAS, ART. 49° - LEY N° 19.418, SOBRE JUNTAS DE VECINOS Y DEMÁS ORGANIZACIONES COMUNITARIAS – CIRCULAR N°42, DE 1973. (ORD. N° 549, DE 20.03.2008)

TRIBUTACIÓN FRENTE AL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS E IMPUESTO A LA RENTA DE LAS COOPERATIVAS Y JUNTAS DE VECINOS Y DEMÁS ORGANIZACIONES COMUNITARIAS QUE SUMINISTRAN AGUA POTABLE RURAL.

1.- Por presentación indicada en el antecedente, se señala que, a contar de agosto del 2006, mediante la suscripción de un contrato celebrado con la Dirección de Obras Hidráulicas del Ministerio de Obras Públicas, la Empresa que representa, XXX, se ha hecho cargo de la asesoría y supervisión técnica, administrativa y tributaria-contable de los Servicios de Agua Potable Rural de la VII Región.

Agrega, que las organizaciones de agua potable rural, en términos de su existencia legal, se pueden enmarcar dentro de dos estructuras normativas, a saber, la Ley General de Cooperativas o, la Ley N° 19.418 sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias.

En su calidad de Unidad Técnica de estas Organizaciones y considerando que se encuentran exentas de varios impuestos incluyendo el IVA, solicita un pronunciamiento respecto de los siguientes puntos:

- a) ¿La exención de IVA, es aplicable a los usuarios no socios de la Organización? ¿De no ser así, se les debe cobrar IVA y posteriormente declararlo en virtud de los artículos 52° y 53° del D.L. N° 825, de 1974?
- b) ¿Cómo se debe solicitar el timbrado de boletas afectas, ya que emiten sólo boletas y/o facturas exentas?
- c) Dado lo anterior, el uso del crédito fiscal derivado de las compras, ¿se puede utilizar rebajando proporcionalmente al débito fiscal de dichas ventas?
- d) ¿Cuál será el efecto que se generará en el Impuesto de Primera Categoría?

Finalmente, sostiene que dentro del desarrollo de su actividad han detectado que las organizaciones (Comités y Cooperativas) realizan las cobranzas por los servicios prestados a través de avisos de cobranza simple, y sólo emiten la boleta o factura exenta, cuando se recibe el pago del servicio. Por el contrario, si un socio no cancela el servicio prestado en el período fijado, la boleta o factura no se emite, por lo tanto, tampoco se declara esa operación. Dado lo anterior, solicita además un pronunciamiento en cuanto al momento en que deben emitirse estos documentos.

2.- Sobre el particular, en primer término, en lo que concierne a la situación planteada en relación a la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios contenida en el D.L. N° 825, de 1974, cabe señalar que el artículo 8°, en concordancia con el artículo 2°, grava con el Impuesto al Valor Agregado a las ventas y servicios.

A su vez, el artículo 2°, N° 2, del mencionado decreto ley, define “servicio”, para tales efectos como: “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del Artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

En materia de Cooperativas, artículo 49° letra a), de la Ley General de Cooperativas señala, “Sin perjuicio de las exenciones especiales que contempla la presente ley, las cooperativas estarán exentas de los siguientes gravámenes: a) del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco. Sin embargo, las cooperativas estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado, de conformidad a lo establecido en el decreto ley N° 825, de 1974”.

Por su parte, el D.S. de Hacienda N° 55, de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en su artículo 5° inciso segundo, complementa a la citada Ley disponiendo que “No se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de actividades no comprendidas en los N°s. 3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los servicios que tengan relación directa con la actividad agrícola, como, asimismo, las relacionadas con la actividad cooperativa en sus relaciones entre cooperativas y cooperado, en la forma y condiciones que lo determine la Dirección Nacional de Impuestos Internos”.

3.- Por otra parte, en lo que a las Organizaciones Comunitarias se refiere, el artículo 29° de la Ley 19.418, sobre Juntas de Vecinos y demás Organizaciones Comunitarias, señala “Las juntas de vecinos y las demás organizaciones comunitarias estarán exentas de todas las contribuciones, impuestos y derechos fiscales y municipales, con excepción de los establecidos en el decreto ley N° 825 de 1974”.

4.- Como se puede apreciar, las exenciones tributarias que benefician a las Organizaciones Comunitarias según dispone el artículo 29° de la Ley N° 19.418, no se hacen extensivas a los tributos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. De este modo, las actividades que estas instituciones desarrollen se

encontrarán gravadas con IVA, siempre y cuando se enmarquen dentro de alguna de las hipótesis de incidencia tributaria descritas en el D.L. N° 825, de 1974, siendo indiferente si éstas son ejercidas respecto de sus asociados o de terceros.

Distinta es la situación tributaria frente al IVA de las Cooperativas, ya que ellas no se encontrarán gravadas con el impuesto en cuestión exclusivamente respecto de los servicios que éstas presten a sus cooperados, siempre que correspondan a la finalidad específica para la cual fue creada la Cooperativa.

Ahora bien, esta franquicia no se hace extensible a los servicios que preste a terceras personas como tampoco a las ventas que pudiera efectuar tanto a sus cooperados como a terceros.

5.- En respuesta a la consulta signada con la letra a), del apartado primero, la exención de IVA que rige para la actividad cooperativa no es aplicable a los usuarios no asociados a la entidad, de esta manera, los servicios que la Cooperativa preste en favor de estos terceros, se encontrarán afectos o no a IVA, de acuerdo con las reglas generales contenidas en el D.L. 825, de 1974.

Ahora bien, en el evento que los servicios prestados sean de aquellos gravados con el referido impuesto, éste deberá ser recargado en las respectivas facturas o boletas que se emitan, y posteriormente declarados y enterados en arcas fiscales según lo dispuesto en los artículos 64° y siguientes del D.L. N° 825, de 1974, en relación a los artículos 78° y siguientes del D.S. N° 55, de Hacienda, de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

6.- En cuanto a la pregunta de la letra b), del apartado primero, el trámite de timbraje de documentos debe hacerse en la oficina del SII correspondiente al domicilio de la Cooperativa, acompañando los documentos a timbrar con los antecedentes del contribuyente, a saber, nombre o razón social, Rut, domicilio y actividades, además deberá llenarse el formulario 3230 de timbraje de documentos.

En el caso particular de la solicitud del primer timbraje de facturas, así como de cualquier otro documento que da derecho a crédito fiscal IVA, el contribuyente antes de ser autorizado para emitirlas deberá requerir al SII la verificación de actividad en terreno.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente podrá optar por la emisión de documentos tributarios electrónicos, en la medida que dé cumplimiento a los requisitos contemplados en la Resolución 45, de 2003, complementada por la Resolución 93, de 2006, y en la Resolución 86, de 2005, modificada por la Resolución 124, de 2006.

7.- En lo que respecta a la pregunta c), del N° 1, de este documento, cabe señalar que el artículo 23° del D.L. N° 825, de 1974, establece el derecho a crédito fiscal que tienen los contribuyentes afectos a IVA, contra el débito fiscal determinado en el mismo período tributario.

A su vez, el numeral tercero del mismo artículo establece que "En el caso de importación o adquisición de bienes o utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional, de acuerdo a las normas que establezca el Reglamento".

En este orden de ideas, el artículo 43°, del Reglamento del IVA, establece la forma de calcular el crédito fiscal a que tiene derecho el vendedor o prestador de servicios en la adquisición de bienes o utilización de servicios afectos a IVA, destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas y exentas o no gravadas, y señala que se estará a la relación porcentual que se establezca entre las operaciones netas contabilizadas, otorgándose dicho crédito únicamente por el porcentaje que corresponda a las ventas o servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, las Cooperativas que realicen simultáneamente operaciones gravadas y no gravadas o exentas de IVA, podrán utilizar el crédito fiscal de utilización común generado en cada período tributario, de acuerdo a la proporción que representen en el total de las prestaciones realizadas por las Cooperativas, los servicios prestados a terceros no asociados, y que se encuentren gravados con IVA, de acuerdo con el procedimiento establecido en los artículos 23° N° 3 del D.L. N° 825, de 1974, y 43° del D.S. N° 55, de Hacienda, de 1977, Reglamento del IVA, previamente citados.

8.- En este sentido, se informa al contribuyente, que según lo dispuesto en el artículo 55° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la prestación de servicio debe facturarse en el mismo período tributario en que la Cooperativa reciba el pago del servicio o se ponga esta remuneración, en cualquier forma, a su disposición.

Sin perjuicio de ello, si los servicios en cuestión se prestan de manera periódica deberá tenerse presente que de acuerdo al artículo 9° letra e) del D.L. 825 inciso primero, el impuesto se devenga en la fecha del término de cada período fijado para el pago del precio, si la fecha de este período antecediere a la en que la remuneración se perciba o se ponga, de cualquier forma, a disposición del prestador del servicio. Por su parte, si estos servicios además de suministros periódicos fuesen domiciliarios, y de acuerdo al inciso segundo del artículo recién mencionado, el impuesto se devenga al término de cada período fijado para el pago del precio independiente del hecho de su cancelación.

En ambos casos la facturación del servicio precederá al pago del mismo de acuerdo a las normas recién señaladas. A mayor abundamiento se hace presente que en caso que los contribuyentes que motivan su

consulta sean titulares de concesiones sanitarias y de conformidad al artículo 113 D.S. 1.199-98 del M.O.P. "Reglamento de las Concesiones Sanitarias de Producción y Distribución de Agua Potable y de Recolección y Disposición de Aguas Servidas y de las Normas Sobre Calidad de Atención a los Usuarios de estos Servicios", la boleta o factura por la prestación de los servicios debe ser emitida mensualmente.

9.- En relación con las normas de la Ley de la Renta, cabe señalar que se deberá atender primeramente a si los servicios prestados tanto por las cooperativas como por las Juntas de Vecinos y demás organizaciones comunitarias benefician exclusivamente a sus integrantes o a terceros ajenos a esas entidades, distingo que tiene relevancia para efectos de precisar la tributación de las cooperativas frente a las normas de la ley antes indicada.

En efecto, el N° 2 del artículo 17 del D.L. 824, de 1974, establece lo siguiente: "Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al impuesto a la Renta de Primera Categoría y al impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda. Para estos fines, el remanente comprenderá el ajuste por corrección monetaria del ejercicio registrado en la cuenta "Fluctuación de Valores". Dicha parte se determinará aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones con personas que no sean socios y el monto total de los ingresos brutos correspondientes a todas las operaciones.

Para establecer el remanente, los descuentos que conceda la cooperativa a sus socios en las operaciones con éstos no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes. Asimismo, los retiros de excedentes durante el ejercicio que efectúen los socios, o las sumas que la cooperativa acuerde distribuir por el mismo concepto, que no correspondan a excedentes de ejercicios anteriores, no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes."

10.- De lo dispuesto por la norma legal antes transcrita, se tiene que ella establece un régimen tributario especial aplicable a las rentas obtenidas por las cooperativas, el cual reemplaza al régimen general establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Lo anterior queda de manifiesto de la lectura del párrafo segundo del N° 2 de dicho artículo 17, el cual establece claramente cómo se determina aquella parte del remanente generado por la cooperativa en sus operaciones con terceros, que se afecta con el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta. En efecto, en dicho párrafo se establece que aquella parte del remanente que se afecta es la que resulta de aplicar a tal remanente el porcentaje que represente en el total de ingresos brutos de la cooperativa los ingresos correspondientes a las operaciones realizadas por la cooperativa con terceros no socios.

Por su parte, la letra a) del artículo 49 del DFL N° 5, de 2003, sobre Ley de Cooperativas, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, establece que las cooperativas en general, estarán exentas del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos en favor del Fisco.

11.- Ahora bien, basado en lo expuesto en los números anteriores, las cooperativas para los efectos tributarios son contribuyentes de la Primera Categoría, y por tanto, aun cuando conforme a lo dispuesto por la letra a) del artículo 49 del D.F.L. N° 5, de 2004, sobre Ley General de Cooperativas, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, se encuentren parcialmente exentas del impuesto de dicha categoría están obligadas a presentar una declaración anual de impuesto a la renta en cada año tributario, respaldada dicha declaración con la respectiva contabilidad y balance general anual, todo ello de acuerdo a lo instruido por el Servicio mediante la Circular N° 42, del año 1973.

12.- En consecuencia, y conforme a lo anteriormente expuesto, y de acuerdo a lo dispuesto por las normas legales pertinentes a las cooperativas les afecta las siguientes normas tributarias:

a) De acuerdo a lo señalado por el artículo 53 del D.F.L. N° 5, de 2004, para todos los efectos legales las cooperativas y demás instituciones o entidades a que se refiere dicho texto legal no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo.

b) De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 49 del D.F.L. N° 5, las Cooperativas y los Institutos Auxiliares de Cooperativas, se rigen en materia de Impuesto a la Renta, por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824, de 1974.

c) Conforme a lo dispuesto por la norma señalada en la letra precedente, las cooperativas en general, se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría sobre la parte de sus remanentes que correspondan sólo a operaciones realizadas con personas que no sean socios, la que se determina aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones que no sean socios y el monto total de los ingresos correspondientes a todas las operaciones. Debe tenerse presente que conforme a lo antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del D.F.L. N° 5, las utilidades que obtienen las cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen el carácter de renta, y por ende, no se clasifican en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, según

lo previene el inciso segundo del artículo 5° del Reglamento del D.L. N° 825, contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda.

d) No obstante lo anterior, y de acuerdo a lo dispuesto por la letra a) del artículo 49 del D.F.L. N° 5, las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría que les afecta, se encuentran exentas del 50% de dicho gravamen.

13.- Finalmente, si el suministro de agua potable es proporcionado por una junta de vecinos u organización comunitaria, estas entidades se rigen por las normas del Decreto Supremo N° 58, de 20.03.97, del Ministerio del Interior, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 19.418, sobre Juntas de Vecinos y Demás Organizaciones Comunitarias.

Ahora bien, de acuerdo a lo señalado en la letra d) del artículo 2° del texto legal precitado, organización comunitaria funcional es: "Aquella con personalidad jurídica y sin fines de lucro, que tenga por objeto representar y promover valores e intereses específicos de la comunidad dentro del territorio de la comuna o agrupación de comunas respectiva."

De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 4° de este mismo texto legal, las juntas de vecinos y las demás organizaciones comunitarias gozarán de personalidad jurídica por el solo hecho de constituirse en la forma señalada en la ley, una vez efectuado el depósito de sus estatutos en la forma prescrita en el artículo 8° de este mismo cuerpo legal.

En lo que se refiere a la situación tributaria de estas entidades, debe señalarse que de acuerdo a lo establecido en el artículo 29° de la Ley N° 19.418, las juntas de vecinos y las demás organizaciones comunitarias estarán exentas de todas las contribuciones, impuestos y derechos fiscales y municipales, con excepción de los establecidos en el decreto ley N° 825, de 1974.

Asimismo, estas organizaciones gozarán, por el solo ministerio de la ley, de privilegio de pobreza. Pagarán rebajados, en el 50%, los derechos arancelarios que correspondan a notarios, conservadores y archiveros por actuaciones no incluidas en el privilegio anteriormente citado.

Las donaciones y asignaciones testamentarias que se hagan a favor de las juntas de vecinos y de las demás organizaciones comunitarias, estarán exentas de todo impuesto y del trámite de insinuación.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que tales entidades por las rentas o ingresos que puedan obtener, se encuentran exentas de los tributos anteriormente indicados, dentro de los cuales se comprenden los establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, con excepción de los Impuestos a las Ventas y Servicios establecidos en el Decreto Ley N° 825, respecto de los cuales se afectarán conforme a las normas generales que regulan dicho tributo.

RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR

Oficio N° 549, de 20.03.2008.
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos.

6 ANEXO B

ARTÍCULO 17 N° 4 DEL DL N° 824 - ARTÍCULO 51 DE LA LEY GENERAL DE COOPERATIVAS TRATAMIENTO TRIBUTARIO EXCEDENTES – RENTAS EXENTAS DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos rechazó un reclamo interpuesto en contra de liquidaciones que determinaron diferencia de impuestos de primera categoría debido a que el contribuyente consideró como ingresos no renta los “excedentes a pago” informados y recibidos de la cooperativa.

Las liquidaciones reclamadas se fundan en el hecho de haberse detectado que un contribuyente no había gravado con impuesto de Primera Categoría los excedentes percibidos en su calidad de socio de una Cooperativa. Al respecto, el reclamante sostuvo que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, se había acogido de buena fe a una interpretación efectuada por el Servicio relativa a la tributación de los excedentes percibidos por los socios de cooperativas, concluyendo el contribuyente que las cantidades que la Cooperativa repartía a título de excedentes a sus cooperados tenían el carácter de ingresos no constitutivos de renta, razón por la cual los reintegros determinados en las liquidaciones reclamadas no se ajustaban a derecho.

El tribunal rechazó la argumentación del contribuyente relativa a que éste se había acogido de buena fe a una interpretación del Servicio de las normas sobre a la tributación de los excedentes repartidos por las cooperativas, principalmente dado que dicha interpretación hacía referencia a la tributación de la cooperativa y no de los cooperados. Concluye la sentencia que, analizados los pronunciamientos invocados por el contribuyente, no existía ninguna interpretación del Servicio que afirmara que los ingresos, que originaron la determinación de reintegros en la liquidación reclamada, tuvieran el carácter de ingresos no constitutivos de renta.

Respecto a la tributación de los excedentes, expresó la sentencia que las cooperativas no obtienen utilidades, sino remanentes, los cuales deben destinarse a la absorción de pérdidas, incremento de reservas y pago de intereses. Agregó la sentencia que, en caso de existir saldos de remanentes, estos pasaban a denominarse excedentes que podían distribuirse entre los asociados o dar lugar a emisión liberada de cuotas de participación.

Respecto al tratamiento tributario de los remanentes, el sentenciador sostuvo que el legislador ha determinado un tratamiento tributario diverso dependiendo de si aquellos provienen de operación de la cooperativa con terceros o bien de operación con sus socios, y en este último caso si son del giro habitual o no del socio y si tributan sobre renta efectiva o no.

Concluyó la sentencia que el reparto de excedentes por parte de la cooperativa a la reclamante, provenientes de operaciones realizadas con él, que guardaban relación con su giro habitual, se encontraban afectas a tributación normal, razón por la cual el reclamo, en cuanto sostenía que estos excedentes constituían ingresos no renta o rentas exentas, debía ser rechazado.

El texto de la sentencia es el siguiente:

“Valdivia, catorce de enero de dos mil catorce.

VISTOS:

A fojas uno y siguientes, comparece doña **AA**, chilena, abogado, Cédula Nacional de Identidad N° 000-0, domiciliada para estos efectos en calle CC N°00, oficina 00, de Valdivia, en representación de la Sociedad **XX**, RUT N°111-1, domiciliada en Fundo FF Lote n°3 S/N, comuna de La Unión. Interpone reclamo en contra de las Liquidaciones N° 16.079, 16.080, 16.081, 16.082, 16.083, 16.084 y Resolución Exenta N°2292, todas emitidas con fecha 31 de julio de 2013 y notificadas el mismo día, fundado en los argumentos que a continuación se exponen.

Señala cuales son los antecedentes de hecho del caso y los fundamentos de la Resolución y Liquidaciones reclamadas. Luego, expone los fundamentos del reclamo.

Respecto a la nulidad de las Liquidaciones y Resolución reclamadas.

Señala que tanto las Liquidaciones como la Resolución reclamadas adolecen de vicio de nulidad por contravenir expresamente el artículo 26 del Código Tributario, cuyo texto en parte transcribe. La solicitud de nulidad se funda en el principio de juridicidad consagrado en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República. Toda acción de los órganos de la administración del Estado está regida por la Carta Fundamental y por las normas dictadas conforme a ésta. El artículo 7 se refiere a la nulidad del acto que vulnera el principio de juridicidad. Transcribe, además, parte del artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado. Explica que por la transgresión del artículo 26 del Código Tributario procede en la especie declarar la nulidad del acto viciado por vulnerar las normas citadas.

A continuación, expone elementos doctrinarios y legales en apoyo de su solicitud. Cita la opinión del señor Arturo Aylwin A., y del señor Jorge Reyes R. Transcribe parte del artículo 19 del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, que establece obligaciones y facultades de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

Explica que de lo expuesto se desprende que su representada actuó con estricto apego a derecho, a las normas legales pertinentes, y a la jurisprudencia administrativa, al no considerar como tributables los excedentes de pago informados por la Cooperativa ZZ, contabilizados por la sociedad los años 2009, 2010 y 2011, por las sumas de \$147.013.493, \$203.463.826 y \$286.999.035, respectivamente. Siguió de buena fe lo señalado en el Oficio N° 549 del año 2008, vigente al presentar los Formularios 22 de los Años Tributarios 2010, 2011, y 2012 y al diseñar su FUT y RLI de los años comerciales 2009, 2010, y 2011; dando a dichas rentas el tratamiento de ingreso no renta.

El Oficio N° 549 del 2008 dio tratamiento de ingreso no renta a las cantidades que la Cooperativa reparte a título de excedentes a sus cooperados, en su número 12 letra c) que transcribe.

Además, el Servicio Fiscalizador, al analizar la norma vigente, determina que las utilidades obtenidas por la Cooperativa en sus operaciones del giro y con sus socios tienen la calidad de ingreso no renta, no clasificándose en el N° 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta. Entonces, si tal ingreso tiene la calidad de ingreso no renta para la Cooperativa, conforme a la interpretación efectuada en el Oficio indicado, conservaría la calidad de ingreso no renta al ser recibido por los cooperados por reparto de excedentes.

Los excedentes se generan por un saldo favorable en el ejercicio económico, que luego de realizadas las deducciones que procedan conforme a la ley, se denomina excedente, y es distribuido en dinero a los socios o cooperados. Por lo tanto, si dicho saldo favorable de la Cooperativa generado en su giro habitual por operaciones efectuadas con sus socios, es calificado por el Oficio N° 549 de 2008 como ingreso no renta, el excedente percibido por el cooperado mantendrá la calidad de ingreso no renta, porque aquella calidad se obtiene y mantiene para todo el sistema impositivo, tanto para el Impuesto de Primera Categoría como para los impuestos personales como Global Complementario y Adicional.

Concluye que las Liquidaciones y la Resolución son nulas por vulnerar los preceptos contenidos en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, el artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado, el artículo 19 del Decreto con Fuerza de Ley N°7 de 1980 y el artículo 26 del Código Tributario.

Respecto a los fundamentos y argumentos de respaldo del reclamo tributario que autorizan a dejar sin efecto las Liquidaciones y la Resolución reclamadas.

Divide su exposición en tres secciones.

En la primera sección, se refiere a la nulidad de las Liquidaciones y de la Resolución por infracción a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado, artículo 19 del D.F.L. N° 7 de 1980, y artículo 26 del Código Tributario.

Explica que su representada interpuso contra las Liquidaciones de autos, solicitud de declaración de nulidad, fundado en que se habían infringido diversas normas.

En primer lugar, se refiere al artículo 26 del Código Tributario. Su representada, para la confección y presentación de su declaración del Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, se acogió tanto a la interpretación del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos establecida en el Oficio N° 549 del 2008 como en la información de sus agentes retenedores, especialmente en el Certificado de Liquidación de Excedentes de pago emitido por la Cooperativa, en la declaración jurada N°1886 entregada por aquella al

Servicio de Impuestos Internos y su información en línea de agentes retenedores del sistema internet del Servicio Fiscalizador.

Respecto de los Certificados, declaraciones juradas e información en línea del Servicio de agentes retenedores de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, señala que su representada recibió de ZZ en los años comerciales 2009, 2010 y 2011 un certificado que informaba de la liquidación de excedentes a su favor por operaciones realizadas con la Cooperativa en el ejercicio comercial 2008, 2009 y 2010 y que correspondía su pago en el año comercial 2009, 2010 y 2011, respectivamente. En virtud de dicho certificado se determinaba que, considerando el resultado del ejercicio respectivo de la Cooperativa, las operaciones realizadas en su giro habitual con sus socios y su participación en la Cooperativa, le daba el derecho a obtener por excedentes a pago la suma de \$147.013.493 de fecha 2009, \$203.463.826 de fecha 2010 y \$286.999.035 de fecha 2011. En base a tal información se confeccionó la declaración de Impuesto a la Renta en los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012. De acuerdo a tales certificados, los excedentes percibidos constituyen ingresos no renta, por lo que no debían ser incluidos en sus ingresos brutos de los Años Tributarios señalados, siendo contabilizados y declarados como ingresos no renta. La declaración jurada N°1886 de la Cooperativa en los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, que considera a tales excedentes como ingresos no renta, fue aceptada por el Servicio de Impuestos Internos, lo que supone una validación de la información ahí contenida.

Sin perjuicio de que su representada actuó con la información entregada por terceros agentes informantes, su declaración se basó en la interpretación del Oficio N° 549 del 2008, la que se pronuncia sobre la tributación de Impuesto a las Ventas y Servicios como Impuesto a la Renta de las Cooperativas, lo que permite a su representada fundar su declaración de Impuesto a la Renta Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, sosteniendo que los excedentes recibidos de ZZ son ingresos no renta. Se funda, en el número 12 letras c) de dicho Oficio, que transcribe, lugar donde el Servicio afirma que las utilidades obtenidas por la Cooperativa en sus operaciones del giro y con sus socios tienen la calidad de ingreso no renta, no clasificándose en el N°3 y N° 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta. Sostiene que si dicho ingreso tiene la calidad de ingreso no renta para la Cooperativa, tales ingresos conservan y mantienen su calidad de ingreso no renta cuando sea recibido por los cooperados en virtud del reparto de excedentes.

Conforme a las normas vigentes, los ingresos que tienen la calidad de ingresos no renta constituyen, para sus titulares, ingresos que no deben ser incorporados a sus ingresos brutos para la determinación del Impuesto de Primera Categoría, y tampoco deben ser declaradas e informadas por el socio accionista una vez que el contribuyente de Primera Categoría lo distribuye o reparte, porque tal calidad de ingreso no renta se mantiene en todos los niveles de tributación del Impuesto a la Renta. Los excedentes son repartidos en virtud de un saldo favorable del ejercicio económico, el que luego de efectuadas las deducciones procedentes conforme a la ley se denomina excedente y es distribuido entre los socios de la Cooperativa o cooperados. Si la utilidad o saldo favorable del ejercicio económico de la Cooperativa generado en su giro habitual por operaciones realizadas con sus socios, son calificadas por el Oficio N°549, ya citado, como ingreso no renta; el excedente que percibe el cooperado, mantendrá la calidad de ingreso no renta, porque aquella se obtiene y mantiene para todo el sistema impositivo, tanto para el Impuesto de Primera Categoría, como para los impuestos personales como el Global Complementario y Adicional.

En segundo lugar, señala que se infringe el artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado y el artículo 19 del Decreto con Fuerza de Ley N°7 de 1980. De acuerdo a tales normas, el Director Regional del Servicio debió cumplir con las instrucciones de su superior jerárquico, y ordenar, de acuerdo a lo dispuesto por el Oficio N°549 del 2008, que se decretara que las declaraciones de Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 de su representada se encontraban conforme a derecho. Al practicar las Liquidaciones y la Resolución de autos, sin considerar la interpretación del Director Nacional del Servicio ya referida habría infringido el artículo 26 del Código Tributario, atribuyéndose más facultades que las que le confirió la ley, contraviniendo las normas que regulan su actuar como funcionario público.

En tercer lugar, afirma que se infringen los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la Republica. En virtud de tales normas, el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos estaba obligado a cumplir con lo dispuesto en el artículo 26 del cuerpo normativo citado, decretando que debido a que el Oficio N°549 del 2008 estableció que las utilidades obtenidas por las Cooperativas son ingresos no renta y, que las cantidades que reciben los cooperados provenientes de estas utilidades como reparto de excedentes constituyen también ingresos no renta, sus declaraciones de Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 se encontraban efectuadas conforme a derecho.

En la segunda sección, se refiere a la calidad de ingreso no renta de los excedentes que reparte la Cooperativa a sus cooperados.

La Ley General de Cooperativas es una norma especial que regula las Cooperativas y sus relaciones con los socios y con terceros, la que fue modificada por el Decreto Ley N°3.350 del 12 de mayo de 1980, la Ley N°19.832 y el Decreto con Fuerza de Ley N° 5 del 17 de febrero de 2004.

La regulación de las Cooperativas se encuentra en diversas normas legales, tales como el Decreto Ley N° 824 de 1974, cuyo artículo 17 se refiere a las obligaciones tributarias de las Cooperativas, y la Ley N°17.235 que le otorga exenciones al pago de impuesto territorial. Sin embargo, las Cooperativas se encuentran reguladas principalmente por el Decreto con Fuerza de Ley N°5 del año 2004, Ley General de Cooperativas, la que en su artículo 53, que transcribe en parte, señala que las utilidades generadas por actos de la Cooperativa y sus socios se entienden ingresos no renta, no debiendo tributar por ninguno de los tributos de la Ley del Impuesto a la Renta. La calidad de ingreso no renta es extensiva para todo el nivel de tributación, empresa y dueños, no pudiendo ser ingreso no renta para un nivel e ingreso imponible para otro.

Conforme a lo señalado, se reconocen dos criterios en el tratamiento de los ingresos por excedentes originados por operaciones entre Cooperativas y socios dentro de su propio giro. En el primero, se consideran ingresos no renta, fundamentado en la interpretación realizada en el Oficio N°549 de 2008, criterio que, imperaba desde el año 2009, reproduciendo el número 12 letra c) de dicho oficio. Reitera que, de acuerdo a lo anterior, dicho ingreso conserva y mantiene su calidad de ingreso no renta cuando es recibido por los cooperados en razón del reparto de excedentes. El mencionado Oficio califica y respalda la calidad de ingreso no renta de los excedentes producidos de las operaciones de las Cooperativas con sus socios desde que fue emitido en adelante, y debido a que es una instrucción del jefe del Servicio es vinculante para los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos por el principio de jerarquía del artículo 7 de la Ley N° 18.575. Los contribuyentes basándose en tal interpretación y en jurisprudencia administrativa están autorizados para acogerse a aquella de buena fe y realizar sus declaraciones de impuestos en base a dicha interpretación. Extracta parte del artículo 26 del Código Tributario y concluye que, basado en la interpretación del Oficio N°549 del 2008, vigente para la operación renta de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, y ajustándose de buena fe a los argumentos del Director Nacional del Servicio y al artículo 53 del Decreto con Fuerza de Ley N°5, estableció que los excedentes recibidos de ZZ en los años señalados constituían ingresos no renta no siendo agregados a sus ingresos brutos.

En la tercera sección, se refiere a la calidad de renta exenta de los excedentes que reparte la Cooperativa a sus cooperados.

Sin perjuicio de la interpretación del Servicio Fiscalizador, a la cual de buena fe se acogió su representada, ha existido un segundo criterio para el tratamiento de los ingresos por los excedentes originados por operaciones entre Cooperativas y socios dentro de su propio giro, el que se funda en el artículo 51 del Decreto con Fuerza de Ley N°5 Ley de Cooperativas, artículo que actualmente tiene una redacción similar a la de la ley original, redacción que se encuentra vigente desde el año 2002.

Al respecto sostiene, en primer lugar, que la Ley General de Cooperativas contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N°5 del 2004, regula a la Cooperativa con sus diversos estamentos, rigiendo también para los cooperados quienes conforman dicha organización. Además, el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 dispone que tal norma rige tanto a las Cooperativas como a los cooperados. Para el análisis de la tributación de los excedentes percibidos por los cooperados de la Cooperativa debe analizarse sistemáticamente toda la normativa legal, reglamentaria y administrativa vigente, no pudiendo efectuarse una aplicación segregada de las normas legales y en base a ello no reconocer la aplicación de disposiciones que otorgan beneficios tributarios a los cooperados. En segundo lugar, se refiere al artículo 51 ya citado, expresando que para su análisis debe tenerse presente el artículo 38 de la Ley General de Cooperativas, cuyo texto transcribe, y sostiene que de su lectura se concluye que los excedentes recibidos por los socios de las Cooperativas generadas por operaciones efectuadas con estas, se les debe dar el tratamiento de rentas exentas y no pagar Impuesto de Primera Categoría ni Impuesto Global Complementario por dichos incrementos de patrimonio. Debe aclararse los conceptos de “devolución” y “distribución”, señalando que para el Diccionario de la Real Academia Española “devolución” consiste en restitución, entrega de lo que se habría dado o prestado; reembolso, entrega de la cantidad que se pagó por un objeto, de un vale o por otro objeto de un comprador insatisfecho. Señala, además, que “distribución” significa división o reparto de una cosa entre varias personas señalando lo que le corresponde a cada una. De acuerdo a tales conceptos, en ambos casos se está en presencia de un acto de restitución o reparto. En el caso de los excedentes distribuidos por la Cooperativa a los cooperados, el beneficiario es el cooperado, en consecuencia, los artículos 38 y 51 del D.F.L. N°5 del 2004 al referirse a la distribución de excedentes, reglan los efectos de dicha distribución en favor de los cooperados. De tal forma, al establecer el artículo 51 que las devoluciones de excedentes con operaciones con los socios estarán exentas de todo impuesto, se consagra una norma especial en favor de los cooperados. Las Cooperativas no generan utilidades

para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta y sólo pagan Impuesto de Primera Categoría por operaciones realizadas con terceros no socios, no siendo necesario que el legislador haya establecido la norma del artículo 51 del D.F.L. N°5 de 2004, si la intención hubiese sido entregar una exención a la Cooperativa, ya que ésta por el artículo 53 ya se encontraba exenta del Impuesto de Primera Categoría por las operaciones realizadas con los socios. Concluye, que el artículo 51 citado, dispone de una exención en favor de los Cooperados por la devolución de excedentes que reciben de la Cooperativa. En tercer lugar, se refiere al requisito adicional que la Liquidación agrega a la normativa contenida en el artículo 51 ya mencionado, en relación al artículo 17 N°4 del D.L. N°824, cuyo texto extracta en la sección pertinente. En materia impositiva rige el principio de legalidad conforme al cual sólo la ley puede establecer tributos y todos los elementos de la obligación tributaria. Luego de extractar el artículo 51 citado, sostiene que esta norma no establece ningún requisito, condición o elemento para que se aplique la exención que consagra, y que siendo claro su tenor no puede desatenderse para consultar su espíritu. No obstante, aquello, dicha norma debe analizarse junto a otras que la pueden modificar, complementar o adicionar, que en este punto se trata de dos normas a considerar, el artículo 52 del D.F.L. N°5 del 2004 y el artículo 17 N°4 del D.L. N°824, los que transcribe. Tales normas no modifican la exención legal del artículo 51 del D.F.L. N°5 del 2004, sino que establecen la forma de proceder del cooperado que recibe excedentes de la Cooperativa, expresando que dichos ingresos deben ser contabilizados pasando a formar parte de los ingresos brutos del cooperado para todos los efectos legales. En cuarto lugar, se refiere al Oficio N°1397 del 2011 del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos. Sostiene que considerando que las instrucciones, oficios y dictámenes del Director Nacional no son materia de reclamo tributario, se debe tener presente para la acertada resolución de este reclamo que dicha interpretación se basa en argumentos erróneos y contraviene los principios generales de interpretación de la Ley y los principios generales del derecho. Dicho Oficio, señala que en lo referente a la tributación que afecta a los socios de una Cooperativa que declaran con renta efectiva, que los excedentes que se les haya distribuido por operaciones habituales, se deben contabilizar, pasando a formar parte de los ingresos brutos del socio para todos los efectos legales quedando dicho excedente afecto a la tributación normal de la LIR. La referencia a “todos los efectos legales” significa que los socios cooperados deberán observar y cumplir la normativa contenida en los artículos 29 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, la aplicación de todas las normas que rigen la determinación de la renta líquida de entes que tributen en base a renta efectiva por medio de contabilidad, y al aplicarle esta deben cumplir con el régimen tributario referido a costos, gastos y ajustes contenidos en dichas normas. Entonces, en virtud de dicho oficio, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos modificó su criterio, sosteniendo que el socio al verse obligado a contabilizar tales sumas, incluyéndolas como ingresos brutos, debe tributar con los impuestos de la Ley de la Renta.

De tal manera, los funcionarios del Servicio se equivocaron al interpretar la norma correspondiente y practicar las liquidaciones reclamadas, al sostener que los socios cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte de su giro habitual y que deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la Cooperativa haya reconocido o repartido por cuenta de excedentes, distribuciones o devoluciones que no sean de capital, dichos excedentes quedan afectos a la tributación normal de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo siguiente:

- a) Las Cooperativas están obligadas a declarar su renta efectiva por contabilidad completa, los cooperados también pueden estarlo. Por ello y por los principios contables y por mandato del Código Tributario deben ajustar sus registros contables a las normas y prácticas vigentes, las que los obligan a registrar contablemente todos los ingresos que reciban en un ejercicio comercial incluyendo ingresos por rentas exentas.
- b) Por la mecánica para determinar la renta líquida imponible se parte desde el ingreso bruto, concepto que incluye todos los ingresos, aun aquellos que provienen de actividades exentas, eximiéndose sólo aquellos ingresos no constitutivos de renta establecidos en el artículo 17 de la Ley de la Renta, entre los que no se encuentran los excedentes distribuidos por las Cooperativas.
- c) Así lo establece el artículo 29 de la Ley de la Renta, cuyo texto transcribe.
- d) Los excedentes por ley son rentas exentas y no ingresos no constitutivos de renta, debiendo incluirse en los ingresos brutos para fines contables como tributarios, aun cuando no lo exprese así el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas y el artículo 17 N°4 del DL 824.
- e) La Ley de la Renta conforme al mecanismo establecido en sus artículos 29 al 33, no grava los ingresos brutos, sino la renta definida en el artículo 2 de la norma legal antes citada.
- f) Que los ingresos correspondientes a rentas exentas formen parte de los ingresos brutos queda demostrado por lo establecido en el artículo 33 de la Ley de la Renta. Extracta parte de dicha norma.
- g) Por las normas expuestas no hay duda que los ingresos exentos deben considerarse como ingresos

brutos para fines contables como tributarios. El artículo 52 de la LGC no dice nada nuevo, porque tales ingresos deben contabilizarse para fines tributarios y posteriormente rebajarse conforme a la disposición recién transcrita, de tal modo se hace efectiva la exención.

- h) La obligación de contabilizar para los efectos tributarios, no tiene una finalidad meramente informativa, sino que tiene un importante efecto tributario relativo a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley de Impuesto a la Renta, que regula los pagos provisionales mensuales. Extracta parte de su texto. Lo anterior, es independiente de que dichas rentas por ser rentas exentas no queden afectas a tributación de la renta. Destaca el artículo 86 de la Ley mencionada, que señala que entre los ingresos brutos se encuentran las rentas exentas que consagra nuestro ordenamiento tributario, las que deben ser contabilizadas por los contribuyentes que declaran su renta efectiva, entre los cuales se encuentran los excedentes recibidos por su representada, que por estar exentas no se gravan con Impuesto a la Renta. Extracta el artículo 86 mencionado. Sostiene, que de dicho texto no queda duda que la obligación de contabilizar, establecida en los artículos 52 Ley General de Cooperativas y 17 N°4 del D.L. N° 824, no supone que los excedentes queden afectos a tributación de Impuesto a la Renta, debido a que una vez contabilizada y de que opera la mecánica propia de la determinación de la renta líquida imponible, para efectos impositivos los excedentes deben deducirse por tratarse de rentas exentas por ley especial, por aplicación del artículo 51 de la Ley General de Cooperativas.

De lo expuesto, aparece de manifiesto que si los cooperados que tienen operaciones habituales con la Cooperativa hubieren de agregar para su propio Impuesto de Primera Categoría las distribuciones que reciben de aquella, se estaría dejando sin sentido la primera exención, pues lo no gravado con Primera Categoría a nivel de la Cooperativa lo estaría a nivel del socio. De ser así y considerando que es un principio estructural de la Ley de la Renta que el Impuesto de Primera Categoría se paga una vez, no tendría sentido la exención del artículo 17 N°2 del D.F.L. N°824, es decir, para que la no afectación con dicho impuesto tenga sentido, la distribución de la renta respectiva a otro contribuyente también debe estar exenta. Tal normativa se relaciona con los artículos 39 N°2 y 57 inciso tercero del D.L. N° 824 sobre Ley sobre Impuesto a la Renta, cuyo texto transcribe en parte.

Por lo expuesto, la interpretación del Oficio N°1.397 del 2011 contraviene los principios generales del derecho y va más allá de lo dispuesto por la ley. Pasar a formar parte de los ingresos brutos del cooperado no implica necesariamente que deban ser gravados con el Impuesto de Primera Categoría en forma directa. La aplicación correcta del tratamiento general de determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, implica se deben rebajar de dicho monto todas las rentas exentas al momento de determinar la renta líquida a declarar. En el caso de la exención establecida en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, se está en presencia de una norma especial que establece expresamente una exención a este tipo de ingresos, que los contribuyentes que declaran en base a renta efectiva deben considerar para determinar su base imponible. En consecuencia, por aplicación del artículo 33 N°2 letra b) y el artículo 39 N°2 del DL N°824, los contribuyentes que declaran su renta en base a renta efectiva y que consideraron como ingresos a los excedentes recibidos de las cooperativas, deberán desagregarlos a fin de cumplir con la exención establecida en el artículo 51 citado.

En consecuencia, el oficio transgredió el artículo 19 del Código Civil, debido a que no corresponde al intérprete cambiar el tenor literal, ni agregar condiciones o requisitos para la aplicación de una norma legal que no están expresamente establecidos en ella. La interpretación no es concordante con los principios generales del derecho, en especial el principio de especialidad, establecido en el artículo 13 del Código Civil. Además, debe considerarse el “principio de temporalidad de la ley”, que se desprende del inciso tercero del artículo 52 del Código Civil, que dispone que en caso de conflicto normativo debe preferirse a la norma posterior por sobre la anterior implicando la preminencia del D.F.L. N° 5 del 2004 por sobre el D.L. N°824 de 1974, más aún si se establece que el artículo 17 N°4 del D.L. N°824 de 1974 no ha tenido modificaciones desde su dictación, prevaleciendo el D.F.L. N° 5. También, por el “principio de reserva legal”, consagrado en el artículo 19 N°20 de la Constitución Política de la República, no se puede mediante una vía interpretativa establecer un impuesto, eliminar una exención o modificar la naturaleza jurídica del mismo convirtiéndolo en ingreso tributario a nivel de cooperados mientras es ingreso al menos exento a nivel de Cooperativas. Concluye, que dicho oficio no debe ser considerado para el correcto análisis de los antecedentes contenidos, declarados e informados por su representada en sus declaraciones de Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012.

Efectúa una consideración especial.

Señala que, en forma adicional a lo anterior, debe tenerse presente la intención del legislador que en el año 2002 modificó la Ley General de Cooperativas, reproduciendo parte de su discusión parlamentaria. Sostiene que es evidente que la intención del legislador era favorecer e incentivar a las Cooperativas, mediante

diversos medios, uno de los cuales son las exenciones y franquicias tributarias. Agrega que en el caso de los cooperados, la intención del legislador con el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, fue otorgarles un beneficio tributario consistente en no pagar el Impuesto de Primera Categoría cuando perciban devoluciones de excedentes de la Cooperativa de la que forman parte, cuando dichos excedentes se generen en operaciones realizadas por la Cooperativa con dicho cooperado.

Rectificaciones de las declaraciones de Impuesto a la Renta de los Años Tributarios 2010, 2011, 2012 y 2013.

Hace presente que, con la fecha de presentación del escrito de Reposición Administrativa Voluntaria, el 22 de agosto de 2013, su representada ingresó en la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de Valdivia, una petición administrativa de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta Años Tributarios 2010, 2011, 2012 y 2013. En dicha solicitud, su representada ratifica los antecedentes tanto de hecho como de derecho que se exponen en este reclamo, solicitando que en este reclamo tributario se considere la solicitud de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 presentadas y que se acompañan, en especial la determinación de la Renta Líquida Imponible rectificada que forma parte y es base de la solicitud de Reposición Administrativa Voluntaria presentada.

También solicita que al acogerse todo o parte del reclamo tributario se acoja y ordene que se proceda a aceptar en todo o parte las solicitudes de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta de su representada correspondiente a los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, lo anterior en virtud de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario.

Finalmente, señala sus peticiones concretas.

Solicita que se dejen sin efecto las Liquidaciones N° 16.079 a N° 16.084 y Resolución Exenta N° 2.292, por vulnerar los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, y el artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado, el artículo 19 del D.F.L. N°7 de 1980 y el artículo 26 del Código Tributario, al ser emitidas sin considerar la interpretación contenida en el Oficio N°549 del año 2008, conforme al cual los excedentes recibidos por su representada en los años comerciales 2009, 2010 y 2011 constituían ingresos no renta, criterio al cual se acogió su representada de buena fe en virtud del artículo 26 del Código Tributario.

Luego, además, que no existe duda de que su representada, con estricto apego a las normas legales pertinentes y a la jurisprudencia administrativa, no consideró como ingresos tributables los excedentes a pago, ni los excedentes a capitalizar informados por la Cooperativa. Tales rentas están exentas de todo impuesto y no quedan gravadas con el Impuesto de Primera Categoría o el Impuesto Global Complementario.

El Oficio N°1.397 del 2011 omite la aplicación de esta normativa especial de exención de Impuesto a la Renta para los excedentes obtenidos por los cooperados contenidos en el D.F.L. N°5 del 2004, por lo que se encuentra ajustado a derecho.

Solicita, en definitiva, que se resuelva que se anulan las Liquidaciones y la Resolución dictadas, y se decrete que ha lugar el reclamo tributario interpuesto, decretando que las declaraciones de Impuesto a la Renta de su representada de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 se realizaron conforme a derecho, acogiendo las solicitudes de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta de su representada correspondiente a los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, en virtud de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario.

Finalmente, solicita se tenga por interpuesto el reclamo tributario, en contra de las Liquidaciones N° 16.079, N°16.080, N°16.081, N°16.082, N°16.083, N°16.084 y Resolución Exenta N°2292, acogerlo a tramitación y resolver en la sentencia que se declaren nulas dichas Liquidaciones y la Resolución por infracción a la ley, y en subsidio se decrete que los excedentes percibidos por su representada en los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 no son ingresos tributables sino que rentas exentas y, que las declaraciones de Impuesto a la Renta de su representada de los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 se encuentran efectuadas conforme a derecho, acogiendo las solicitudes de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta de su representada correspondiente a los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012 en virtud de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario. Solicita, además, se tengan por acompañados los documentos que indica, se envíe aviso al correo electrónico que indica, que se tenga presente que fija domicilio, que se tenga presente la personería, y se tenga presente designación de abogado patrocinante y que confiere poder mediante escritura pública.

DILIGENCIAS DEL PROCESO:

A fojas 212, se tiene por interpuesto el reclamo y se confiere traslado al Servicio de Impuestos Internos, se tienen por acompañados los documentos presentados, se accede a la solicitud de aviso, no ha lugar a la fijación de domicilio y se apercibe para designar domicilio dentro del radio urbano de localidad ubicada en la región dentro de 5 días, bajo apercibimiento de que se efectuarán las notificaciones por el inciso primero del artículo 131 bis del Código Tributario, se tiene presente la personería y se tiene presente patrocinio y poder conferidos .

A fojas 215, la reclamante cumple con lo ordenado, fijando domicilio.

A fojas 216, Se tiene por cumplido lo ordenado

A fojas 218, comparece doña Lidia Castillo Alarcón, Directora Regional del Servicio de Impuestos Internos, domiciliada para estos efectos en calle San Carlos N° 50, Valdivia, solicitando se tenga presente que asume representación del Servicio de Impuestos Internos, que se tenga por acreditada la personería, solicita aviso al correo electrónico y que se tenga presente patrocinio y poder conferidos.

A fojas 219, se tiene presente la representación, se tiene presente personería, se accede al aviso y se tiene presente patrocinio y poder conferidos.

A fojas 221 y siguientes, el Servicio evacua el traslado fundado en las siguientes alegaciones.

Se refiere a la reclamación interpuesta en contra de la resolución exenta N°2292 de fecha 31.07.2013, a los antecedentes de hecho de las Liquidaciones impugnadas, a los fundamentos de la presentación de la contribuyente, al marco legal a su juicio aplicable y al tratamiento tributario que, a su juicio, resulta aplicable a cooperativas y cooperados; luego, pasa a exponer las razones por las que, a su juicio, el reclamo es improcedente.

Señala que la reclamante hace una petición principal de nulidad de las actuaciones objeto de reclamo, y otras subsidiarias que respaldan su pretensión de que sus declaraciones de renta AT 2010, 2011 y 2012 se efectuaron conforme a derecho. Previamente, se refiere a la reclamación en contra de la resolución.

Respecto a la reclamación de la resolución.

La resolución se pronuncia respecto a la solicitud de nulidad de derecho público de la Citación N°3.018 por falta de requisitos formales para la validez de la misma en virtud del artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado. Además, se basa en que contravendría el artículo 26 del Código Tributario, al principio de juridicidad contenido en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la Republica y a las normas de la Ley General de Bases de la Administración del Estado, ya que el contribuyente no consideró como ingresos tributables los excedentes a pago ni los excedentes a capitalizar informados por ZZ de los Años Tributarios señalados, debido a que se acogió de buena fe al Oficio N° 539 de 2008, vigente al momento de las declaraciones. De acuerdo a la interpretación del Director Nacional del Servicio tal renta conserva su calidad de ingreso no renta cuando sea percibido por los cooperados en virtud de un reparto de excedentes. Cita la circular 26 del 2008 para fundamentar la posibilidad de dejar sin efecto la Citación. El Servicio, en la resolución reclamada sostuvo que carecía de competencia para resolver la nulidad de derecho público, sin perjuicio de lo cual revisó los posibles errores o irregularidades que pudiera adolecer la Citación, no acogiendo tales vicios.

Sostiene que la resolución que resuelve la solicitud de nulidad de derecho público no sería reclamable por este procedimiento, de acuerdo a lo establecido en el artículo 124 del Código Tributario, ya que esta resolución no incide en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, motivo por el cual solicita su rechazo con expresa condenación en costas.

Respecto a la reclamación en contra de las liquidaciones.

En primer lugar, se refiere a la nulidad alegada. El contribuyente alega una nulidad de derecho público. La materia, no obstante, el criterio expuesto por este Tribunal en fallo que cita, debe ser conocido por los Tribunales Ordinarios de Justicia.

Sin perjuicio de lo anterior, en este caso, al emitirse las Liquidaciones y Resolución impugnadas, no se ha incurrido en ningún vicio que pueda dar lugar a la nulidad invocada, debido a que no se ha vulnerado el artículo 26 del Código Tributario y, en consecuencia, tampoco se han contravenido normas constitucionales.

El Servicio Fiscalizador ha emitido dos pronunciamientos. El primero es el Oficio N° 549 de 20 de marzo del año 2008, donde se analiza la tributación de las Cooperativas; el segundo es el Oficio N°1.397 de 7 de junio del año 2011, donde se analiza la tributación de los cooperados. Así lo ha entendido este Tribunal pronunciándose de tal forma en diversos fallos que cita. En consecuencia, no es posible que la reclamante se haya acogido de buena fe a la primitiva interpretación, porque no le era aplicable. Indica que efectivamente hubo un cambio de criterio en la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, pero tal cambio se refiere a la tributación que afecta a las Cooperativas, no a los socios.

El argumento fundado en el artículo 26 del Código Tributario no puede prosperar porque en ninguna parte el Oficio N°549 del 2008, se refiere a la tributación que afecta al reparto de excedentes de las Cooperativas a los cooperados. Respecto a la sección del Oficio citada por la reclamante, sostiene que el Servicio Fiscalizador indica ahí que las Cooperativas tributan solo respecto de la parte de sus remanentes que provienen de las operaciones con terceros no socios, debiendo aplicarse la proporcionalización del caso.

El Servicio Fiscalizador no ha vulnerado ninguna norma constitucional alegada, al establecer la tributación aplicable al contribuyente mediante las liquidaciones impugnadas, porque dicha tributación es la que corresponde aplicar a todo cooperado que percibió ingreso por concepto de distribución de excedentes de la Cooperativa de la cual es socio por aplicación de lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas y el artículo 17 N° 4 del D.L. N°824 que aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto a que la reclamante habría realizado sus declaraciones de impuesto basada en los certificados emitidos por ZZ y en la Declaración N°1886 no observada por el Servicio, que indicaban que dichos excedentes percibidos eran ingresos no constitutivos de renta, sostiene que la obligatoriedad de la declaración jurada indicada, sobre retiros, que rige a la Cooperativa y la entrega de certificados que deben realizar a sus socios de los retiros que ellas hagan, su reglamentación se encuentra en la Resolución Exenta N°6835 de 1994 y Resolución Exenta N°065 de 1993 y sus modificaciones. Es obligatorio que la Cooperativa informe sobre los retiros. Esto, sin embargo, no guarda relación con la forma de tributación que por ley se le impone al socio en relación a sus ingresos percibidos. La declaración N°1886, sobre retiros y certificados que de ella se desprenden corresponden a una obligación administrativa para la Cooperativa, y en ningún caso para el socio le acredita las operaciones y movimientos que ellos declaran y/o certifican. La Ley tributaria se presume conocida después de haber entrado en vigencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 del Código Civil, por lo que encontrándose en situación prevista por aquella lo obliga a tributar, no puede excusarse por las circunstancias señaladas. El hecho de que el Servicio no objete una declaración jurada a que está obligado un tercero, no es validación de la misma, sino que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 del Código Tributario, siempre puede ejecutar sus facultades de fiscalización dentro de los plazos de prescripción.

En segundo lugar, se refiere a las alegaciones subsidiarias. Las liquidaciones impugnadas se han emitido siguiendo una interpretación armónica de la legislación aplicable, que lleva a concluir que los excedentes repartidos por la Cooperativa a sus cooperados son ingresos que deben tributar de acuerdo a las reglas generales de la Ley de la Renta y no son para ellos ni ingresos no renta, ni menos rentas exentas, motivo por el cual debe ser rechazada esta petición subsidiaria declarando que las Liquidaciones se han efectuado conforme a derecho.

La reclamante efectúa un extenso análisis de cómo deben calificarse los excedentes que reparte la Cooperativa a sus cooperados, indicando que son ingresos no constitutivos de renta o que son ingresos exentos, sin que opte por alguna posición haciendo contradictoria e improcedente su pretensión.

Respecto a la alegación subsidiaria de nulidad, se reiteran las argumentaciones de la alegación principal, por lo que da por reproducido lo señalado al respecto.

Con relación a la afirmación de que los excedentes que la Cooperativa reparte a los cooperados son ingresos no constitutivos de renta, expresa que el legislador ha previsto un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los cooperados perciben de la Cooperativa, dependiendo de si ellos provienen de operaciones de la Cooperativa con terceros o bien, de operaciones con sus socios, caso en el cual se distingue si las operaciones son del giro habitual del socio o no lo son. Si los excedentes provienen de operaciones con terceros, las normas citadas no otorgan exención alguna, de lo cual puede desprenderse que se refieren a ingresos constitutivos de renta sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes. Por otra parte, si aquellos se originan en operaciones con los socios, en principio estarían exentos de todo impuesto de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, salvo en el caso que las operaciones correspondan al giro habitual del socio, situación en la cual en conformidad a lo dispuesto por el artículo 52 de la misma Ley, este deberá, para los efectos tributarios, contabilizar en el ejercicio respectivo los excedentes que se le hubieran reconocido. En otras palabras, en el último caso, y de la misma forma que en el caso que los excedentes provengan de operaciones con terceros, tales ingresos constituirán renta quedando sujetos a las

normas tributarias correspondientes. Reitera que la interpretación de la reclamante adolece de un error, pues confunde la normativa aplicable a la Cooperativa con la que es aplicable a los socios. Además, basa su posición en el Oficio N°549 del 2008, que se refiere a la tributación de las primeras y no a la de los cooperados.

Las Cooperativas no obtienen utilidades sino remanentes, y estos, que se determinan anualmente mediante balance, serán ingresos no tributarios cuando su origen sea por operaciones realizadas con los socios o cooperados, pero estarán afectos al Impuesto de Primera Categoría cuando su origen sea de operaciones realizadas con terceros.

Por su parte el artículo 17 N° 4 del D.L. N°824, regula el tratamiento de los ingresos percibidos por el socio cooperado, en relación a los excedentes percibidos, por operaciones con la Cooperativa, y permite distinguir qué socios están obligados o no, a tributar con los Impuestos a la Renta por los ingresos percibidos por concepto de excedentes recibidos de la Cooperativa relacionados con operaciones que se relacionen con su giro habitual, distinguiéndose entre aquellos que tributan en base a renta efectiva y a renta presunta. Respecto a la tributación de los socios de una Cooperativa que declara sobre la base de su renta efectiva respecto de excedentes que esta les haya distribuido producto de operaciones habituales, de acuerdo al artículo 17 N° 4 del D.L. N°824, los cooperados cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte con su giro habitual, deben contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la Cooperativa haya reconocido a su favor, o repartido por cuenta de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital, cantidades que pasaran a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales, quedando tal excedente afecto a la tributación normal de la L.I.R. Por otra parte, respecto a la tributación que afecta a los socios de una Cooperativa que declaran renta presunta respecto de excedentes que esta les haya distribuido producto de operaciones habituales, de acuerdo con la parte final del artículo 17 N° 4 del D.L. N°824, el socio cooperado no queda obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto los Pagos Provisionales Mensuales que deba realizar, según las normas del artículo 84 de la L.I.R.

En este caso, los excedentes recibidos por la reclamante y que fueron cuestionados en las Liquidaciones, provienen de operaciones habituales realizadas con la Cooperativa ZZ y la reclamante tributa en base a renta efectiva. En consecuencia, dicho excedente queda afecto a la tributación normal de la L.I.R.

No hay incongruencia entre lo estipulado por la reclamante y la posición del Servicio en relación a la contabilización de excedentes, debido a que efectivamente deben ser registrados en la contabilidad como ingresos brutos, de acuerdo al artículo 17 N° 4 del D.L. N°824 y artículo 52 del D.F.L. N°5 de 2004. De acuerdo a la definición de ingresos brutos, estos excedentes deberían seguir el procedimiento y los pasos progresivos para determinar la Renta Líquida Imponible, de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 38 bis de la Ley sobre el Impuesto a la Renta. La reclamante señala que como se trata de rentas exentas, deben desagregarse de la Renta Líquida Imponible, lo que estima improcedente, pues no son ingresos exentos.

Con relación a que los excedentes que la Cooperativa reparte a los cooperados serían ingresos no constitutivos de renta (*sic*, se refiere al argumento de que serían rentas exentas), reitera que el contribuyente no señaló por cual criterio optó de los que expuso, lo que hace contradictorias e inaceptables sus argumentaciones, por lo que el Tribunal debe desecharlas. Sin embargo, agrega que la reclamante nuevamente se equivoca. La exención establecida en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, de acuerdo a una interpretación armónica que debe darse a la normativa citada, solo considera exentos estos excedentes cuando provienen de operaciones no habituales entre la Cooperativa y el cooperado, situación en la cual no se encuentran los excedentes incluidos en las Liquidaciones de autos ya que provienen de operaciones habituales realizadas entre ambos. Además, no existe en la Ley mencionada una norma que establezca exención a los excedentes recibidos por el socio cooperado, para excedentes recibidos por operaciones habituales cuando tributa con renta efectiva. Tampoco procede la aplicación de otra regla de la Ley de la Renta en relación a exención para este tipo de operaciones o que este ingreso se repute como ingreso no renta.

Respecto de la errada interpretación de la ley que efectúa el Director del Servicio en el Oficio N°1.397 del 7 de junio de 2011, sostiene que le corresponde al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos interpretar administrativamente las normas tributarias, facultad que en este caso se ha traducido en la interpretación armónica de las normas que regulan la tributación que debe afectar a la Cooperativa y a sus cooperados, y ha dado una aplicación lógica a dichas normas, cualquier otra interpretación convierte en letra muerta lo dispuesto en el artículo 17 N°4 del D.L. 824, norma que el Director del Servicio se encuentra obligado a interpretar al encontrarse en discusión frente a otras normas del ordenamiento jurídico, especialmente con las disposiciones de la Ley General de Cooperativas. El Oficio N°1.397 de 2011, formula una hipótesis de tributación respecto de los excedentes distribuidos por éstas respecto a sus socios, entre otros. Lo que hizo el Director del Servicio Fiscalizador, no fue más que definir lo que ya existía en el artículo 17 N°4 del D.L. N°824, es decir, determinando el verdadero sentido y alcance de esa ley y en qué casos debe ser aplicada. Agrega, que dicho

Decreto Ley es especial en relación a la Ley General de Cooperativas, por lo cual, al interpretarse las normas que podrían encontrarse en conflicto, debe primar la ley especial por sobre la ley general, de modo tal que no se han contravenido los principios que a juicio de la reclamante se han vulnerado. Los funcionarios del Servicio Fiscalizador, respecto a quienes son obligatorias las interpretaciones del Director del Servicio, al emitir las Liquidaciones reclamadas han actuado conforme a derecho, debido a que los excedentes recibidos por la reclamante y que fueron cuestionados en las Liquidaciones, provienen de operaciones habituales realizadas con la Cooperativa ZZ y dado que la contribuyente tributa en base a renta efectiva, dicho excedente queda afecto a la tributación normal de la Ley de Impuesto a la Renta.

Respecto a la solicitud de corrección de errores propios, respecto de las declaraciones de renta Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, en la que solicita en consideración a las declaraciones Rectificatoria de dichos Años Tributarios, sostiene que para acceder o no a dicha solicitud es fundamental que previamente se resuelva el fondo de la presente causa, pues a partir de dicha decisión corresponderá o no aceptar las rectificaciones propuestas por la reclamante.

Finalmente, solicita se tenga por evacuado el traslado del reclamo tributario, solicitando se rechace en todas sus partes con expresa condenación en costas. Solicita, además, que se omita recibir la causa a prueba.

A fojas 238, se tiene por evacuado el traslado, se confiere traslado respecto de la solicitud de omitir la recepción de la causa a prueba.

A fojas 240, la parte reclamada solicita se tenga por evacuado el traslado en rebeldía.

A fojas 244, se tiene por evacuado el traslado en rebeldía, y se accede a la omisión de la recepción de la causa a prueba.

A fojas 246, se resuelve autos para fallo.

CONSIDERANDO:

I. ANTECEDENTES GENERALES.

PRIMERO: Que, a fojas 1 y siguientes comparece doña **AA**, en representación de la Sociedad **XX**, ambos ya individualizados. Interpone reclamación en contra de las Liquidaciones N° 16.079, 16.080, 16.081, 16.082, 16.083, 16.084 y de la Resolución Exenta N°2292, emitidas por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, todas emitidas con fecha 31 de julio de 2013 y notificadas el mismo día, en base a los argumentos expuestos en la parte expositiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Que, a fojas 218 y siguiente, comparece doña **SS**, individualizada previamente, asumiendo la representación del **Servicio de Impuestos Internos**, ambos ya individualizados.

Posteriormente, a fojas 221 y siguientes, el Servicio evacua el traslado fundado en las alegaciones indicadas en la parte expositiva de esta sentencia.

II. ACTO RECLAMADO.

TERCERO: Que, los actos reclamados, son las Liquidaciones N° 16.079, 16.080, 16.081, 16.082, 16.083, 16.084 y la Resolución Exenta N°2292, emitidas por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos.

III. CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA RENDIDA

CUARTO: Que, son hechos no controvertidos por las partes, los siguientes:

- 1.- La reclamante es contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.
- 2.- La reclamante es socio o asociado de la Cooperativa ZZ.
- 3.- Los excedentes distribuidos por ZZ a la reclamante, provienen de operaciones realizadas con ella, que forman parte de su giro habitual.

QUINTO: Que, por no existir hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, no se recibió la causa a prueba.

SEXTO: Que, la parte reclamante presentó los siguientes documentos como fundantes del reclamo:

- 1.- Copia simple de Notificación N°902, de fecha 31 de julio de 2013.
- 2.- Copia de Liquidaciones N°16079, 16080, 16081, 16082, 16083, y 16084 con sus respectivas hojas de trabajo.
- 3.- Copia simple de la Resolución Ex.N°2292, de fecha 31 de julio de 2013.
- 4.- Copia simple de escrito presentado al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, de la XVII Dirección Regional de Valdivia.
- 5.- Copia simple de Acta de Recepción/Entrega y/o Acceso Documentación, de fecha 27 de febrero de 2013.
- 6.-Copia simple de F 3314, Solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora y documento adjunto de fecha 21 de agosto de 2013.
- 7.- Copia simple de Resolución EX. N°31.096, Reposición Administrativa Voluntaria, de fecha 6 de noviembre de 2013.
- 8.- Copia simple de las Determinaciones de Renta Líquida Imponible de XX, AT 2010; 2011; y 2012.
- 9.- Copia simple de FUT y FUNT, de XX, AT 2010; 2011; y 2012.
- 10.- Copia simple de Cartas emitidas por ZZ, informando excedentes de XX. Años Comerciales 2009; 2010; y 2011.
- 11.- Copia simple de Certificados N°36; 40; y 42, de Activos y Pasivos de los períodos 2009; 2010; y 2011, de XX, emitidos por Cooperativa ZZ Ltda. ZZ Ltda.
- 12.- Copia simple de Certificados N°708, de fecha 14 de marzo de 2010, 69, de fecha 14 de marzo de 2011, y 693, de fecha 21 de marzo de 2012, emitidos por Cooperativa ZZ Ltda., a XX.
- 13.- Copia simple de formularios, Detalle Información Proporcionada por sus Agentes Retenedores, Informantes y Otros, de XX, períodos 2009; 2010; y 2011.
- 14.- Copia simple de Formularios 22, Año Tributario 2010; 2011; y 2012, de XX.
- 15.- Copia simple de Balance General, de los Años Comerciales 2009; 2010; y 2011, de XX.
- 16.- Copia simple de Formulario 2117, del contribuyente XX.
- 17.- Copia simple de Formulario 22, Año Tributario 2010, del contribuyente Agrícola y Ganad era el Pilar Limitada, y documentos que se adjuntan, Determinación Renta Líquida Imponible, Año Tributario 2010, Fondo de Utilidades Tributables, Año Tributario 2010. Copia simple de Formulario 22, Año Tributario 2011, del contribuyente XX, y documentos que se adjuntan, Determinación Renta Líquida Imponible, Año Tributario 2011, Fondo de Utilidades Tributables, Año Tributario 2011. Copia simple de Formulario 22I, Año Tributario 2012, del contribuyente XX, y documentos que se adjuntan, Determinación Renta Líquida Imponible, Año Tributario 2012, Fondo de Utilidades Tributables, Año Tributario 2012.
- 18.- Copia simple de la Historia de la Ley N°19.832, páginas 5-6-7-8-141 y 234.
- 19.- Copia simple de Escritura Pública de Constitución de la Sociedad "XX", de fecha 3 de agosto de 1992, y extracto inscripción de "XX", de fecha 15 de julio de 2010, otorgada por don NN, Notario y Conservador de la comuna de La Unión.
- 20.- Copia autorizada de Poder Judicial de fecha 18 de noviembre de 2013, otorgado en la Notaría NN, de la ciudad de La Unión.

SÉPTIMO: Que, la parte reclamada no acompañó prueba de ningún tipo.

IV. CUESTIONES DEL JUICIO.

OCTAVO: Que, atendido el tenor de las liquidaciones, reclamo y traslado, a juicio de este Tribunal, a objeto de resolver la controversia, deben analizarse separadamente cinco cuestiones.

En primer lugar, debe analizarse si es procedente la petición de nulidad y reclamo planteados respecto de la Resolución Exenta N° 2.292. En segundo lugar, debe establecerse si, como lo señala la reclamante, el contenido del Oficio N°549 de 2008 del Servicio, le permite acogerse a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario. En tercer lugar, se debe examinar el régimen tributario aplicable a cooperativas y cooperados, a la luz de las normas legales pertinentes. En cuarto lugar, se deben abordar los diversos argumentos adicionales expuestos por la reclamante respecto a la tributación o no de los excedentes, ya sea para sostener que los excedentes que interesan constituirían para los cooperados un ingreso no renta o una renta exenta, ya sea para afirmar que en el origen de los cobros existen inconsistencias, contradicciones o infracciones al ordenamiento jurídico. En quinto lugar, se debe estudiar la solicitud de corrección de errores propios.

V. ANÁLISIS.

PRIMERA CUESTIÓN: SOLICITUD DE NULIDAD Y RECLAMO RESPECTO DE RESOLUCIÓN EXENTA N°2.292.

NOVENO: Que, conforme se ha detallado extensamente en la parte expositiva, la reclamante solicita la nulidad de la Resolución Exenta N°2292. Conforme se ha visto, esta resolución se pronuncia sobre una solicitud de nulidad de derecho público planteada al Servicio respecto de la Citación que precedió a las liquidaciones reclamadas. En estos autos la reclamante sostiene que esta resolución debe anularse porque no respetó lo señalado en el artículo 26 del Código Tributario.

El Servicio, por su parte, sostiene que la resolución se pronunció rechazando la petición de nulidad de derecho público efectuado en contra de la Citación N°3.018. Dicha petición planteaba que la Citación debía ser dejada sin efecto por vulneración del artículo 26 del Código Tributario y que se contravino el principio de juridicidad establecido en los artículos 6 y 7 de la Constitución, así como también normas de la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado. Sostiene el Servicio Fiscalizador que tal resolución no sería reclamable en este tipo de procedimientos de acuerdo a lo establecido en el artículo 124 del Código Tributario, debido a que la resolución no incide en pago de un impuesto o en elementos que sirvan para determinarlo.

DÉCIMO: Que, el artículo 124 del Código Tributario señala que:

“Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro.

Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.

El reclamo deberá interponerse en el término fatal de noventa días, contado desde la notificación correspondiente. Con todo, dicho plazo fatal se ampliará a un año cuando el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de noventa días, contado desde la notificación correspondiente.

Si no pudieran aplicarse las reglas precedentes sobre computación de plazos, éstos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde.

DÉCIMO PRIMERO: Que, la Resolución Exenta N°2292, de fecha 31 de julio de 2013, se pronunció sobre la solicitud de nulidad de la Citación N° 3.018 que antecedió a las Liquidaciones reclamadas en estos autos. Los fundamentos por los que la reclamante solicitó al Servicio dejar sin efecto la Citación son parcialmente los mismos por los que se solicita a este Tribunal que se dejen sin efecto tanto las Liquidaciones como la Resolución que se pronunció sobre dicha solicitud, y tanto cuando reclama de ellas como cuando solicita que se declare a su respecto la nulidad de derecho público.

Esta doble reiteración genera, como parece evidente, cierta confusión en el planteamiento de la reclamante.

DÉCIMO SEGUNDO: Que, desde luego, y desde un punto de vista meramente práctico, parece evidente que lo que se resuelva sobre la eventual infracción al artículo 26 del Código Tributario implicará que las liquidaciones prosperen o sean dejadas sin efecto, con CC de sí, además, se discute en base a ello sobre el reclamo de la resolución que acá se analiza. En otras palabras, la duplicación de pretensiones en el reclamo resulta materialmente innecesaria.

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que la petición de la reclamante es, además, formalmente improcedente. El Tribunal ha señalado reiteradamente que tiene competencia para conocer de eventuales vicios de nulidad de derecho público en materias tributarias, pero ha señalado también que ello debe ocurrir, atendido el tenor expreso del artículo 124 del Código Tributario, al momento de conocer un acto reclamable. En la especie, la contribuyente solicitó al Servicio la nulidad respecto de una citación, no de un acto reclamable, por lo que, si bien el reclamo se presenta formalmente respecto de una resolución, en definitiva, la pretensión se vincula a una citación. Por lo demás, dado que la citación originó enseguida una liquidación, actuación esta que sí es reclamable, si se aceptara que se puede reclamar separadamente de la resolución que no da lugar a la solicitud de nulidad, se generaría, como de hecho ha sucedido, una duplicación a juicio del Tribunal improcedente.

Por lo expuesto, el Tribunal rechazará la solicitud de nulidad y reclamo interpuesto en contra de la Resolución Exenta N°2292, sin perjuicio de analizar el fundamento material de tales solicitudes al momento de discutir el reclamo presentado en contra de las Liquidaciones de Impuestos.

SEGUNDA CUESTIÓN: ARTICULO 26 DEL CODIGO TRIBUTARIO.

DÉCIMO TERCERO: Que, la reclamante argumenta que se habría acogido de buena fe a una interpretación efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, contenida en Oficio N°549 de 2008. A su juicio, de este oficio se desprendería que los excedentes que las Cooperativas reparten a los cooperados serían para estos últimos ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas.

El Servicio sostiene al respecto que no existe en el oficio mencionado por la reclamante criterio alguno relativo al tratamiento del reparto de excedentes a los cooperados. Explica que respecto a la tributación de Cooperativas y cooperados, el Servicio ha dictado dos oficios. El Oficio N°549 de 2008 se refiere a la tributación de las Cooperativas. El Oficio N°1.397 de 2011, se refiere a la tributación de los cooperados. En consecuencia, si el Oficio N°549 no se refiere a la tributación de los cooperados, no se ve forma en que la reclamante pudiera ampararse en éste. Agrega que efectivamente existió un cambio de criterio, pero no respecto de los cooperados, sino que respecto de las Cooperativas. El Oficio N°549 de 2008, en la parte que cita y utiliza la reclamante, señala que las Cooperativas tributan solo respecto de la parte de remanentes que provengan de las operaciones con terceros no socios, debiendo, en su caso, aplicarse la proporcionalización del caso.

DÉCIMO CUARTO: Que, a juicio de este Tribunal, basta una lectura superficial del Oficio N°549/2008 para constatar que en él sólo se analiza el tratamiento tributario de las Cooperativas, no de los cooperados, a quienes ni siquiera se menciona.

El oficio no señala que los ingresos o utilidades de las cooperativas tienen calidad de ingresos no renta cuando provienen de operaciones con los socios. A juicio del Tribunal, al decir el Servicio que los ingresos de las cooperativas, provenientes de operaciones con sus socios no tienen el carácter de renta, sólo quiso explicar que tales montos no tributan en la cooperativa y que, en consecuencia, tales actividades no quedan afectas al Impuesto al Valor Agregado. Pero de ello no cabe concluir que califique tales ingresos como ingresos no renta, como pretende la reclamante, calificación, por lo demás, que sólo puede realizar el legislador, no el Ente Fiscalizador.

Un estudio más detallado del oficio no hace sino confirmar lo que se viene señalando. El pronunciamiento, en la parte que la reclamante cita, se refiere al Impuesto al Valor Agregado y a la tributación en las cooperativas de tales sumas. Para comprender lo anterior debe observarse que el oficio da respuesta a una consulta respecto al tratamiento tributario de Cooperativas y Organizaciones Comunitarias. Las consultas apuntan principalmente al tratamiento que dichas instituciones deben tener respecto al Impuesto al Valor Agregado, aunque se consulta también por el tratamiento de Impuesto de Primera Categoría. La respuesta del Servicio comienza analizando la situación que afecta a estas instituciones respecto del IVA, elemento principal de la consulta. Con relación a las cooperativas, en sus secciones 4.- y 5.-, señala que estas entidades se encuentran afectas al tributo, con la sola excepción de los servicios que presten a sus asociados y siempre que digan relación con el fin de las cooperativas. Esta sección es central para la respuesta y, como se verá, explica luego el pasaje en que se basa el argumento de la reclamante. Sigue el oficio analizando ciertas reglas de emisión de documentos para efectos del IVA en sus secciones 6.-, 7.- y 8.-. Luego, en sus secciones 9.-, 10.- y 11.-, el oficio pasa a analizar el tratamiento respecto del Impuesto a la Renta de las Cooperativas, basándose para ello en lo señalado en el artículo 17 N°2 del D.L. 824., esto es, distinguiendo si el remanente o utilidades provienen de operaciones con asociados o con terceros. Concluye que, en el segundo caso, esto es, si los remanentes provienen de operaciones con terceros, la cooperativa pagará Impuesto a la Renta por ello. Finalmente, el oficio, en la sección 12.-, realiza una síntesis de lo que ha expuesto. Es en esta sección donde se encuentra el pasaje que la reclamante destaca y en el que basa su argumento. Ahora bien, una atenta lectura de esta sección permite constatar que el Servicio pretende acá explicar dos cosas: Primero, que las Cooperativas se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, en su Primera Categoría, respecto de los ingresos que provengan de operaciones con terceros, pero no con los socios. Segundo, que las Cooperativas no se encuentran afectas al IVA respecto de servicios que prestan a los socios. Es respecto de este segundo punto, y en el marco de su justificación, que se inserta la sección del oficio que interesa. Como se puede ver, expresamente se mencionan los números 3° y 4° del artículo 20 de la Ley de la Renta, a la luz del reglamento IVA porque, como es sabido, el hecho gravado básico de servicio, afecto al IVA, requiere que éste provenga de las actividades del número 3 y 4 de la Ley de la Renta. En consecuencia, en esta sección no se pretende reglamentar el tratamiento de los ingresos para efectos del Impuesto a la Renta para la cooperativa, mucho menos para los cooperados. Sólo se pretende determinar qué servicios se encuentran afectos a IVA. Es cierto que el Servicio afirma que los ingresos “no tienen carácter de renta”, pero enseguida relaciona dicha afirmación con los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, evidentemente, con el objeto de afirmar que no se trata de servicios que, conforme a las normas del reglamento IVA que cita, queden afectos a IVA. Es decir, no señala que estos ingresos sean “ingresos no renta” o “ingresos no constitutivos de renta” como pretende la reclamante, sino más bien que no se trata de rentas del número 3 o 4 del artículo 20, por lo que tales servicios no se encuentran afectos a IVA.

DÉCIMO QUINTO: Que, al respecto la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia se ha pronunciado en el mismo sentido en la causa Rol 20-2013.TRI, en la que señala lo siguiente:

“TERCERO: Que, en cuanto a la primera alegación formulada en el recurso, referida a la nulidad de la liquidación reclamada, del análisis de recurso interpuesto, aparece que los fundamentos de la nulidad de oficio impetrada por el actor, son los mismos que luego hace valer en su presentación para fundar nuevamente la misma nulidad, esta vez, a petición de parte y, asimismo, como alegación de fondo para desvirtuar las liquidaciones de impuestos objeto de la presente discusión.

Que al respeto, tal alegación fundada en la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, no podrá en ningún caso prosperar, ya que de la sola lectura de los oficios emanados del órgano fiscalizador y que la actora invoca en apoyo de sus asertos, se desprende claramente que estos regulan la situación tributaria de las cooperativas, y no la de sus socios o cooperados, tal como ya lo ha sostenido anteriormente esta Corte en los autos Rol N°3-2012 (Tributario y Aduanero), en cuyo motivo undécimo se estable lo siguiente: “UNDÉCIMO: Que, por último, respecto de la aplicación del artículo 26 del Código Tributario a favor del contribuyente, atendido a que como argumenta en su reclamo se acogió de buena fe al criterio fijado por el Servicio de Impuestos Internos en el oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, razón por la que no le sería aplicable el cambio de criterio adoptado por el órgano fiscalizador en oficio posterior N° 1397 de 7 de junio de 2011, dicha argumentación no podrá prosperar, pues, como bien lo consigna el juez a quo en el motivo cuadragésimo cuarto de su fallo, el cambio de criterio contenido en este último oficio es “simplemente que, a juicio del Ente Fiscalizador, la exención del 50% de los gravámenes impositivos a que se refiere la letra a) del artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, no se aplicará cuando resulte aplicable el Impuesto a la Renta a los remanentes obtenidos por las cooperativas, esto es, cuando ellos provengan de operaciones realizadas con terceros socios”, argumento que esta Corte comparte, desde que lo debatido en autos es la situación tributaria de los excedentes distribuidos a los socios, y no el régimen impositivo aplicable a las cooperativas, apareciendo claramente que los mencionados oficios regulan situaciones de hecho distintas, de lo que se colige que lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario no tiene aplicación alguna para la resolución de la presente controversia” (Rol N° 3-2012, Tributario y Aduanero), criterio que atendido el mérito de la materia debatida en autos, resulta plenamente aplicable en la especie.

En efecto, del análisis atento del Oficio N° 539 del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, es posible advertir que la reclamante nunca pudo haberse acogido a un criterio que en la especie no le era aplicable, pues de la sola lectura del mencionado Oficio, dimana con claridad que aquel regula aspectos de la tributación de las Cooperativas y no de los cooperados, cuyo es el caso de la reclamante. En consecuencia, constituyendo el cooperado o socio una persona jurídica distinta de la cooperativa, no resulta procedente hacer extensiva a su respecto la calidad de ingresos no renta de dichos excedentes, desde que tal criterio es sólo aplicable a la cooperativa.

En efecto, lo cierto es que efectivamente pudo el contribuyente realizar sus declaraciones de Impuesto a la Renta de los años 2010, 2011 y 2012 de buena fe, vale decir en la creencia de que los excedentes repartidos tenían la calidad de ingresos no renta, sin embargo, dicha creencia y actuación del contribuyente no se encontraba amparado por ningún criterio emanado del Servicio de Impuestos Internos, pues el Oficio N° 539 de 2008 no regula dicha situación.

De este modo, cuando el Ente Fiscalizador determinó las diferencias de impuestos que son objeto de reclamo, no efectuó ningún cambio de criterio, pues no existía ninguno sobre la materia en el que pudiera ampararse el contribuyente, sino que se limitó dentro de los plazos de prescripción y en ejercicio de la acción fiscalizadora a revisar las declaraciones presentadas, procediendo a determinar la existencia de las obligaciones tributarias contenidas en las liquidaciones reclamadas.

Por lo demás, dentro de los años tributarios que fueron objeto de revisión y posterior liquidación por parte del Servicio de Impuestos Internos, se encuentran los excedentes correspondientes al año comercial 2011 y tributario 2012, vale decir, excedentes recibidos con posterioridad a la dictación del mencionado Oficio y, respecto de los cuales la contribuyente continuó contabilizándolos como ingresos no renta, lo que deja en evidencia que su actuar nunca estuvo determinado por algún criterio del Ente Fiscalizador, sino en su falsa creencia de que ese era el tratamiento tributario correcto que les correspondía.

Que, en este orden de ideas, aparece que la nulidad impetrada en estos antecedentes, sea de oficio o a solicitud de parte, deberá ser desestimada, por cuanto el supuesto en que se funda, referido a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, no constituye en ningún caso un motivo válido para sustentar la nulidad de derecho público de las mencionadas liquidaciones, pues consta que dichas actuaciones administrativas emanan de una autoridad competente del Servicio, dentro de la esfera de sus atribuciones y, en el ejercicio de las facultades fiscalizadoras que le son propias, evidenciándose más bien que el recurrente no comparte sus fundamentos,

constituyendo alegaciones de fondo que serán igualmente rechazadas por los fundamentos ya expuestos precedentemente.”

DÉCIMO SEXTO: Que, en consecuencia, no existiendo en el oficio analizado pronunciamiento alguno sobre el tratamiento tributario de los excedentes para los cooperados, no queda sino rechazar la pretensión de la reclamante en cuanto a la aplicación, en la especie, del artículo 26 del Código Tributario.

TERCERA CUESTIÓN: TRIBUTACIÓN DE COOPERATIVAS Y COOPERADOS.

DÉCIMO SÉPTIMO: Que, conforme se ha expuesto latamente en la parte expositiva, la reclamante sostiene que, en virtud de las normas legales pertinentes, existen dos posibles interpretaciones al tratamiento legal de los excedentes que las Cooperativas reparten a los cooperados. De acuerdo al primer criterio, las utilidades que se generan por actuaciones entre la Cooperativa y sus socios son ingresos no renta, por lo que no le corresponde tributar por ninguno de los tributos determinados en la Ley del Impuesto a la Renta. La adjudicación de la calidad de ingreso no renta es extensiva para todo el nivel de tributación, empresas y dueños, debido a que no puede ser ingreso no renta para un nivel e ingreso tributable para otro. Sostiene, como se ha visto, que este criterio se ha recogido en el Oficio N°549 del 2008. De acuerdo al segundo criterio, los excedentes señalados son rentas exentas. Los artículos 38 y 51 de la Ley General de Cooperativas llevan a tal conclusión, lo que no se ve contradicho por un análisis armónico de los artículos del mismo cuerpo legal y del 17 N°4 del D.L. 824.

El Ente Fiscalizador por su parte, expresa que la reclamante plantea dos opciones, sin optar por ninguna de las dos hipótesis, lo que hace contradictoria e improcedente su pretensión. En relación a que dichos excedentes que la Cooperativa reparte a los cooperados son ingresos no constitutivos de renta, sostiene que es una interpretación que tiene un error conceptual debido a que confunde la normativa aplicable a la Cooperativa con aquella aplicable a los cooperados, agregando que en el caso de autos, los excedentes recibidos por la reclamante, que provienen de operaciones habituales realizadas con la Cooperativa y dado que la reclamante tributa en base a renta efectiva, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 N°4 del D.L. N°824, quedan afectos a la tributación normal de la Ley de Impuesto a la Renta. Respecto a que los excedentes que la Cooperativa reparte a los cooperados son rentas exentas, señala que la exención establecida en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, de acuerdo a la interpretación armónica de la normativa aplicable, considera exentos dichos excedentes cuando provienen de operaciones no habituales entre la Cooperativa y el cooperado, situación en la cual no se encuentran los excedentes incluidos en la Liquidación reclamada.

DÉCIMO OCTAVO: Que, la tributación de Cooperativas y cooperados ha sido abordada en reiteradas oportunidades por este Tribunal, tal como consta en autos RIT GR 11-00010-2012, RIT GR 11-00021-2012, RIT GR-11-00019-2012, RIT GR-11-00011-2013, GR-11-00015-2013, GR-11-00016-2013, GR-11-00017-2013, GR-11-00018-2013 y GR-11-00026-2013.

Como en tales oportunidades se ha señalado, a juicio de este Tribunal, para comprender el tratamiento tributario que nuestro legislador ha dado a Cooperativas y cooperados deben analizarse y relacionarse todas las normas pertinentes.

DÉCIMO NOVENO: Que, para el análisis de la materia, resultan pertinentes las siguientes normas, artículo 2 N°1 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, el artículo 17, números 1, 2, 3 y 4 del Decreto Ley N° 824 que aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y los artículos 38 inciso 1°, 49, 51, 52 y 53 de la L.G.C., contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 17 de febrero de 2004.

CONCEPTO DE RENTA.

VIGÉSIMO: Que, el artículo 2 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que se entenderá por renta:

“...los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación...”

De acuerdo a lo señalado, se puede establecer que el legislador utiliza un concepto de renta amplio, incluyendo no sólo a todo tipo de ingresos que provengan de utilidades o beneficios de cosas o actividades, sino que además a todo beneficio, utilidad o incremento de patrimonio, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.

En razón a aquello, la primera conclusión a la que este Tribunal arriba es que la percepción de dineros por parte de una empresa, sea persona natural o jurídica, en su calidad de cooperado, que provienen del reparto de excedentes por parte de una Cooperativa, constituye renta, a menos que existan normas especiales que le den un tratamiento tributario diverso.

VIGÉSIMO PRIMERO: Que, de los preceptos señalados en los considerandos anteriores, se desprende que nuestro legislador ha dispuesto un tratamiento tributario especial para las Cooperativas y cooperados.

Si bien se trata de dos entes diversos, lo cierto es que para una debida comprensión de la materia debe analizarse ambos estatutos en conjunto.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS.

VIGÉSIMO SEGUNDO: Que, el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por las cooperativas, se desprende de lo dispuesto en los artículos 38 inciso 1°, 49 y 53 de la L.G.C., y el artículo 17 números 1, 2 y 3 del Decreto Ley N° 824 que aprueba el texto de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

El artículo 38 inciso 1° de la L.G.C., señala:

“El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. Hecho lo anterior, se destinarán a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que éstos 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 en dinero entre los socios o dará lugar a una emisión liberada de cuotas de participación.”

El artículo 49 de la L.G.C., dispone que:

“Sin perjuicio de las exenciones especiales que contempla la presente ley, las cooperativas estarán exentas de los siguientes gravámenes.

a) *Del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuesto, tasas y demás gravámenes impositivos en favor del Fisco. Sin embargo, las cooperativas estarán afectas al Impuesto al Valor Agregado, de conformidad a lo establecido en el decreto Ley 825 de 1974.*

b) *De la totalidad de los impuestos contemplados en el decreto Ley N° 3.475, de 1980, que gravan a los actos jurídicos, convenciones y demás actuaciones que señala, en todos los actos relativos a su constitución, registro, funcionamiento interno y actuaciones judiciales, y*

c) *Del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales, salvo los que se refieren a la elaboración o expendio de bebidas alcohólicas y tabaco.*

Las cooperativas de consumo y las de servicio deberán pagar todos los impuestos establecidos por las leyes respecto de las operaciones que efectúen con personas que no sean socios, debiendo consignar en sus declaraciones de impuestos las informaciones necesarias para aplicar esta disposición.

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.”

Por su parte el artículo 53 de la misma Ley, establece que:

“Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo”.

El artículo 17 números 1, 2 y 3 del Decreto Ley 824, que aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, expresa:

“Las cooperativas y sociedades auxiliares de cooperativas se regirán, para todos los efectos legales, por las

siguientes normas...”

“1°. - Los organismos indicados quedarán sometidos a las disposiciones del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta, observándose para estos efectos las siguientes normas especiales:

- a) Los ajustes del capital propio inicial y de sus aumentos, como asimismo los ajustes del pasivo exigible reajutable o en moneda extranjera, se cargarán a una cuenta denominada "Fluctuación de Valores".
- b) Los ajustes de las disminuciones del capital propio y de los activos sujetos a revalorización se abonarán a la cuenta "Fluctuación de Valores".
- c) El saldo de la cuenta "Fluctuación de Valores" no incidirá en la determinación del remanente del ejercicio, sino que creará, incrementará o disminuirá, según el caso, la reserva de las cooperativas a que se refiere la letra g) de este número, salvo inexistencia o insuficiencia de ella.
- d) Para el solo efecto de la determinación de la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría, en aquellos casos en que así proceda de acuerdo con lo dispuesto en el N° 2, el mayor o menor valor que anualmente refleje el saldo de la cuenta "Fluctuación de Valores" deberá agregarse o deducirse, según el caso, del remanente que sirva de base para la referida determinación.
- e) El Departamento de Cooperativas de la Dirección de Industria y Comercio fijará la forma de distribución del monto de la revalorización del capital propio entre las diferentes cuentas del pasivo no exigible. Dicha revalorización se aplicará a los aportes de los socios que se mantengan hasta el cierre del ejercicio anual. Asimismo, el Banco Central de Chile podrá establecer la permanencia mínima de los aportes para tener derecho a reajuste total o parcial.
- f) Las cooperativas deberán confeccionar sus balances anuales que aún no hubieren sido aprobados en junta general de socios, ajustándose a las normas sobre corrección monetaria y demás disposiciones que les sean aplicables.
- g) Las reservas acumuladas en la cuenta "Fluctuación de Valores" no podrán repartirse durante la vigencia de la cooperativa.

2°. Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al Impuesto a la Renta de Primera Categoría y al impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda. Para estos fines, el remanente comprenderá el ajuste por corrección monetaria del ejercicio registrado en la cuenta "Fluctuación de Valores".

Dicha parte se determinará aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones con personas que no sean socios y el monto total de los ingresos brutos correspondientes a todas las operaciones.

Para establecer el remanente, los descuentos que conceda la cooperativa a sus socios en las operaciones con éstos no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes. Asimismo, los retiros de excedentes durante el ejercicio que efectúen los socios, o las sumas que la cooperativa acuerde distribuir por el mismo concepto, que no correspondan a excedentes de ejercicios anteriores, no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes.

3°. - Los intereses provenientes de aportes de capital o de cuotas de ahorro tributarán con los impuestos global complementario o adicional.”

VIGÉSIMO TERCERO: Que, de las normas expuestas se pueden extraer las siguientes conclusiones.

Si bien las Cooperativas, de acuerdo a lo establecido en los artículos 49, 51 y 53 de la L.G.C., gozan de diversas exenciones tributarias y de un tratamiento especial; en aquella parte que no se encuentre reglado por dichas normas, los organismos mencionados se someterán a lo establecido por el artículo 17 del Decreto Ley N° 824, que aprueba el texto de la Ley Sobre Impuesto a la Renta. El inciso final del artículo 49 de la L.G.C. es claro al ordenar que ambos cuerpos legales deban ser armonizados.

Las Cooperativas no obtienen utilidades, sino remanentes. Tales remanentes se deben destinar a la

absorción de pérdidas, incremento de reservas y pago de intereses. En caso de existir saldos de remanentes, éstos pasan a denominarse excedentes y pueden distribuirse entre los asociados o dar lugar a emisión liberada de cuotas de participación.

Los remanentes y excedentes se determinan de una manera diversa al mecanismo establecido para las utilidades. Debe aplicarse al respecto lo señalado en el artículo 17 del D.L. 824, en particular, el artículo 17 número 2 del Decreto Ley N°824, que ordena la tributación de los excedentes provenientes de operaciones con terceros no socios debiendo hacerse, en su caso, el cálculo proporcional correspondiente.

Los remanentes, que se determinarán anualmente mediante el correspondiente balance, no tributarán, en las Cooperativas, cuando su origen sean operaciones realizadas con los socios o cooperados, pero estarán afectos a Impuesto de Primera Categoría cuando su origen sean operaciones realizadas con terceros. Cuando los remanentes tengan origen mixto, se deberá determinar proporcionalmente el origen de las rentas, a objeto de aplicar el impuesto respecto de los ingresos cuyo origen sean operaciones que se hayan realizado con terceros no cooperados.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS COOPERADOS.

VIGÉSIMO CUARTO: Que, para establecer el tratamiento tributario que nuestra legislación ha determinado para la percepción de dinero por parte de los cooperados, correspondiente al reparto de remanentes o excedentes, debe analizarse lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la L.G.C., y en el artículo 17 N°4 del Decreto Ley N°824.

Señala el artículo 51, de la citada Ley:

“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”.

El artículo 52 del mismo cuerpo legal, por su parte, agrega:

“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 ella les haya reconocido”.

Por su parte, el artículo 17 N°4 del Decreto Ley N°824 que aprueba el texto de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, expresa:

“Las cooperativas y sociedad auxiliares de cooperativas se registrarán, para todos los efectos legales, por las siguientes normas:

(...)

4°. - 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”.

VIGÉSIMO QUINTO: Que, de las disposiciones señaladas, se puede concluir que el legislador ha determinado un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los cooperados perciben, dependiendo de si aquellos provienen de operaciones de la cooperativa con terceros o bien, de operaciones con sus socios. En este último caso se realiza otra distinción, según si las operaciones son del giro habitual del socio o no son.

En el caso de que los remanentes se generen por operaciones con terceros, ninguna de las normas citadas otorga algún tipo de exención, por lo que se tratará de ingresos constitutivos de renta, sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes.

Por otra parte, si los remanentes se originan en operaciones con los socios, deberá nuevamente distinguirse. Los excedentes, en principio, están exentos de todo impuesto, tal como lo señala el artículo 51 de

la L.G.C. No obstante, lo anterior, si dichas operaciones son del giro habitual del socio, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 52 de la L.G.C. y 17 N°4 del D.L. 824, éste deberá contabilizar los excedentes que se le hayan reconocido, en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, pasando tales cantidades a formar parte de los ingresos brutos del socio. Ahora bien, si el socio tributa con el Impuesto a la Renta por su giro habitual en base a un mecanismo no relacionado con renta efectiva, no queda obligado a tributar por tales cantidades. En caso contrario, por así ordenarlo el artículo 52 de la L.G.C. en relación con el artículo 17 N°4 del D.L. 824, sí queda obligado a tal tributación. En otras palabras, en este último caso, los mencionados ingresos constituirán renta, quedando sujetos a las normas tributarias correspondientes.

VIGÉSIMO SEXTO: Que, en el mismo sentido se ha pronunciado reiteradamente la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia. Así, por ejemplo, con fecha 23 de noviembre de 2012, en autos Rol N°3-2012 (Tributario y Aduanero), señaló, luego de citar los artículos pertinentes y en particular el artículo 17 del D.L.824:

SEXO: Que, dentro de estas reglas, la aludida disposición regula, además, la situación tributaria de los excedentes repartidos por la cooperativa a sus socios cuando digan relación con su giro habitual, disponiendo al efecto que dichos ingresos luego de contabilizarse pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio respectivo, de lo que se colige claramente que dichos excedentes se encuentran afectos al impuesto de primera categoría. -

SÉPTIMO: Que, confirma la conclusión anterior, el hecho que la propia norma en comento, exima del pago del Impuesto a la Renta a las operaciones habituales de los socios que tributen en base a renta presunta, disponiendo que en dicho evento el socio no queda obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, de lo que se sigue, que en el caso de los socios que deban determinar su renta líquida imponible en base a renta efectiva, cuyo es el caso de la actora, deben necesariamente tributar por tales excedentes. -

OCTAVO: Que, en este orden de ideas, aparece de manifiesto que la alegación del contribuyente en el sentido que los excedentes tienen el carácter de ingresos no renta y por tal razón deben rebajarse de los ingresos brutos del socio, carece de sustento normativo, tanto a la luz de lo expuesto en el ya mencionado artículo 17, como también atendido lo dispuesto en el propio artículo 52 de la Ley de Cooperativas, que establece que dichas cantidades deben contabilizarse para efectos tributarios, lo que no puede ser sino para efectos impositivos, y en ningún caso, como pretende la actora, para efectos meramente informativos. -

NOVENO: Que, además, si bien los excedentes no constituyen utilidades, salvo para efectos laborales como dispone el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, pueden perfectamente ser considerados como ingresos afectos al Impuesto a la Renta, desde que el legislador en el artículo 2 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, fija un concepto amplio de renta como todos los “ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciba o devenguen, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación”, de lo que se desprende que no obstante la denominación dada por el legislador a los ingresos –excedentes- que los socios perciben de la cooperativa, tratándose en la especie de ingresos que constituyen un claro beneficio para el cooperado y que tienen el efecto de incrementar su patrimonio, no puede menos que concluirse que están afectos a dicho tributo. Por lo demás, los ingresos “no renta” están señalados taxativamente por el legislador en el artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, dentro de los cuales no se contemplan los excedentes repartidos por las cooperativas a sus cooperados, pues, precisamente todos los ingresos allí regulados, no responden a la noción de incremento patrimonial como supuesto de hecho necesario para configurar el hecho gravado de renta, cuyo no es el caso de los ingresos determinados en las liquidaciones de impuestos reclamadas. -

DÉCIMO: Que, en cuanto a la segunda alegación planteada subsidiariamente en el recurso por la actora, en orden a que los excedentes deben ser considerados como ingresos exentos o no gravados, aparece igualmente carente de todo sustento legal, pues, al igual que los tributos, las exenciones se rigen por el “principio de legalidad”, es decir, para que operen a favor de un contribuyente deben estar establecidas expresamente por el legislador. Tal es el caso de los ingresos por las operaciones habituales del socio de la cooperativa, cuando tributan en base a renta presunta, por así disponerlo el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824. Del mismo modo, se encuentran exentas del impuesto de primera categoría el mayor valor de las cuotas de participación de los socios de la cooperativa, conforme lo establece expresamente el artículo 50 de la citada ley. -

Por su parte, el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, si bien establece 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”, aparece claramente que dicha exención se aplica sólo cuando se trate de operaciones no habituales del socio, pues, como se ha razonado precedentemente, la situación tributaria de los excedentes distribuidos por la cooperativa a los cooperados por sus operaciones habituales, se encuentra regulada en el artículo 52 de la Ley en comento y, además, en la norma contenida en el artículo 17

Nº 4 del Decreto Ley Nº 824, las que no tendrían aplicación alguna, de seguirse la interpretación planteada por el contribuyente.-

Conviene precisar sobre el particular, que es precisamente la "habitualidad", el supuesto de hecho que el legislador ha considerado de relevancia económica para gravar los mencionados excedentes, pues, dichos ingresos tienen relación directa con la actividad industrialmente organizada del cooperado, de lo que se colige, de una correcta inteligencia de la norma contenida en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, que quedan fuera de tributación sólo aquellas devoluciones de excedentes por operaciones aisladas y que no respondan al giro habitual del socio respectivo.-

VIGÉSIMO SÉPTIMO: Que, en síntesis, y de acuerdo a lo expuesto, el reparto de excedentes por parte de la Cooperativa a la reclamante, provenientes de operaciones realizadas con ella, que forman parte o dicen relación con su giro habitual, se encuentran afectas a la tributación normal, de acuerdo a lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta, sin exención alguna, por lo que el reclamo, en cuanto sostiene que estos excedentes constituyen ingresos no renta o rentas exentas, deberá ser desechado.

CUARTA CUESTIÓN: OTROS ARGUMENTOS.

VIGÉSIMO OCTAVO: Que, habiéndose desechado la aplicación en la especie del artículo 26 del Código Tributario, y habiéndose expuesto el tratamiento tributario que, a juicio de este Tribunal, la legislación pertinente da a Cooperativa y cooperados; queda aún discutir diversas alegaciones adicionales expuestas por la reclamante en autos.

VIGÉSIMO NOVENO: Que, la reclamante argumenta que, para hacer sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, se basó tanto en los certificados de liquidación de excedentes de pago y capitalización, como en la declaración jurada N°1886, emitidos por la Cooperativa ZZ. De acuerdo a dichos certificados y declaraciones, los excedentes de la Cooperativa son ingresos no renta.

Al respecto, el Servicio señala que los certificados y declaraciones juradas de la Cooperativa, constituyen una obligación administrativa pero que no acreditan para el socio las operaciones y movimientos que declaran o certifican.

Respecto a este punto, el Tribunal coincide con el Servicio Fiscalizador en que la circunstancia de que la Cooperativa haya informado tales excedentes al Servicio en sus declaraciones juradas, y al contribuyente, en sus certificados, señalando que eran ingresos no renta; no modifican su carácter sustancial. Respecto a los certificados, es evidente que se trata de una actuación entre privados que, a lo más, podría servir para demostrar el origen del comportamiento de la reclamante. Respecto a las declaraciones juradas, ellas constituyen obligaciones legales que diversos contribuyentes deben cumplir, propias del sistema nacional de autodeclaración impositiva, que constituyen insumos para la labor fiscalizadora del Servicio a través de los cruces de información respectivos, pero que en caso alguno pueden afectar la naturaleza jurídica de los pagos y desembolsos de que dan cuenta, ni limitar las atribuciones de fiscalización del Ente Fiscalizador.

TRIGÉSIMO: Que, la reclamante argumenta que el Servicio, al practicar las liquidaciones reclamadas, infringió el artículo 2 de la Ley General de Bases de la Administración del Estado y el artículo 19 del Decreto con Fuerza de Ley N°7 de 1980, pues no interpretó las normas pertinentes conforme a lo indicado en el Oficio N°549 de 2008, que señala que los excedentes en estudio constituyen ingresos no renta.

Al respecto, y conforme se expuso en apartado VI., de esta sentencia, lo cierto es el Oficio mencionado no señala, ni directa ni indirectamente, que los excedentes repartidos por las Cooperativas a los cooperados sean Ingresos No Renta.

TRIGÉSIMO PRIMERO: Que, la reclamante sostiene que cuando el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas se refiere a la distribución de excedentes, regla los efectos de tal distribución en favor de los cooperados. Sostener que se refiere a las Cooperativas carece de sentido pues en tal caso se superpondría con lo ya señalado en el artículo 53 del mismo cuerpo legal.

Al respecto, el Tribunal coincide con la reclamante, el artículo 51 establece una exención para los cooperados, pero tal disposición no puede analizarse aisladamente, sino que debe coordinarse y armonizarse con el artículo 52 del mismo cuerpo legal y el artículo 17 N°4 del D.L. 824, conforme ya se ha explicado.

TRIGÉSIMO SEGUNDO: Que, la reclamante sostiene que el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas y el artículo 17 N°4 del D.L. 824 no modifican la exención legal del artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, sino que señalan que tales ingresos deben ser contabilizados pasando a formar parte de los

ingresos brutos para todos los efectos legales. Entre tales efectos legales se encuentra su deducción como ingresos no renta o rentas exentas.

Al respecto, lo cierto es que basta leer las normas en cuestión, y muy especialmente el artículo 17 N°4 del D.L. 824 para constatar que lo que allí se ordena no es simplemente una contabilización. Se ordena allí a los socios, cuando sus operaciones formen parte o digan relación con su giro habitual, contabilizar los excedentes, distribuciones y devoluciones, los que pasaran a formar parte de los ingresos brutos para todos los efectos legales. Si alguna duda quedare, agrega enseguida que, si el socio tributa por Impuesto a la Renta por un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedara obligado a tributar separadamente por dichas cantidades. A juicio de este Tribunal, y conforme se señaló en los considerandos trigésimo quinto a trigésimo séptimo, de tales normas no cabe sino concluir que dichas sumas se encuentran sujetas a tributación.

TRIGÉSIMO TERCERO: Que, la reclamante expone latamente las razones por las que, a su juicio, el Oficio N°1397 de 2011 del Servicio sería contrario a derecho y habría vulnerado diversos principios constitucionales.

Al respecto, lo cierto es que lo que el Servicio señale en sus Oficios y Circulares e instrucciones es irrelevante, salvo en cuanto a su valor persuasivo o por servir de fundamento para la aplicación del artículo 26 del Código Tributario.

El Tribunal no se funda en instrucción alguna para resolver la controversia, sino en el contenido de la ley.

TRIGÉSIMO CUARTO: Que, la reclamante explica que el tratamiento tributario aplicado por el Servicio, y particularmente el descrito en el Oficio N°1397 de 2011, genera situaciones discriminatorias entre contribuyentes sujetos a renta efectiva y presunta.

Al respecto, lo cierto es que el legislador en general, y en materia tributaria, en especial, establece habitualmente diversos tratamientos para distintos tipos de contribuyentes. Las normas tributarias pertinentes hacen una serie de distinciones y, en especial, el artículo 17 N°4 del D.L. 824 distingue entre socios cuyas operaciones con la Cooperativa digan relación con su giro habitual o no lo hagan, y entre contribuyentes que tributan en base a un mecanismo relacionados con renta efectiva y aquellos que no lo hacen.

Como se ha señalado, el Oficio N°1397 de 2011 es en la especie, salvo por su valor persuasivo, irrelevante. Pero en cualquier caso no es tal oficio, sino la ley la que hace distinciones entre diversas situaciones. Como se discutió más arriba, la ley distingue entre Cooperativa y cooperado y si el ingreso es o no del giro habitual del cooperado.

TRIGÉSIMO QUINTO: Que, la reclamante, presenta una construcción interpretativa de la que deduce que los ingresos en estudio son, en nuestro derecho, constitutivos de ingresos no renta (sección V, apartado B).

Sin embargo, a juicio de este Tribunal, la conclusión de la reclamante es errada. El artículo 17 N°4 del D.L. 824, como se ha señalado, es claro en cuanto a que los excedentes provenientes de operaciones con la Cooperativa de su giro habitual forman parte de sus ingresos brutos. Es más, la norma a continuación señala con absoluta claridad que solo si el socio tributa con un mecanismo distinto al de renta efectiva, queda eximido de tributar por estos ingresos. En el caso en estudio, la reclamante es un contribuyente que tributa sobre la base de renta efectiva y los excedentes provienen de operaciones con la Cooperativa de su giro habitual. La conclusión de que debe tributar por ellos es, a la luz del texto legal, ineludible.

TRIGÉSIMO SEXTO: Que, además, la reclamante, presenta una construcción argumentativa para señalar que los ingresos de que se trata serian constitutivos de rentas exentas (sección V, apartado C).

Sin perjuicio de que, como se ha visto, la interpretación de las normas pertinentes de este Tribunal difiere sustancialmente de la que propone la reclamante, lo cierto es que el Tribunal observa una omisión central en su entramado argumentativo. La omisión dice relación con el contenido íntegro del artículo 17 N°4 del D.L. 824. La reclamante se hace cargo de esta norma, pero solo en la primera parte, esto es, en la sección que ordena contabilizar los ingresos. Sin embargo, omite referirse a la segunda parte.

Como se ha visto, el artículo 17 N°4, señala:

“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... Estas cantidades pasaran 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 de un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedara obligado a tributar separadamente por dichas cantidades...”

Se trata, como resulta evidente, de una omisión fundamental porque la norma resulta meridianamente clara. Si las operaciones de los socios con la Cooperativa son parte de su giro habitual, debe contabilizar los excedentes. Estos excedentes formaran parte de sus ingresos brutos. Si el socio tributa sobre base no relacionada con renta efectiva, no queda obligado a tributar separadamente por tales excedentes. A juicio de este Tribunal, conforme se detalló más arriba, la conclusión de que en caso de que se tribute sobre renta efectiva, las operaciones sean del giro habitual y se reciban excedentes, tales cantidades si deben tributar separadamente, es evidente.

TRIGÉSIMO SÉPTIMO: Que, la reclamante hace una consideración sobre la discusión parlamentaria relacionada con la modificación del año 2002 a la Ley General de Cooperativas, en la que plantea, luego de extractar parte de aquella, que la verdadera intención del legislador fue favorecer e incentivar a las Cooperativas, para lo cual se valió de diversos medios, agregando que al establecer el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas la intención fue otorgarles un beneficio tributario.

Al respecto, el Tribunal estima que cualquier análisis relacionado con la historia fidedigna de los textos legales carece de pertinencia frente al tenor claro y preciso de la ley.

Ahora bien, incluso cuando la historia legislativa puede constituir una herramienta hermenéutica relevante, esto es, cuando existen dudas sobre el sentido y alcance de un texto legal debe utilizarse con especial cuidado pues lo que en definitiva el poder legislativo aprueba no es más que el texto legal sancionado. Es por eso, precisamente, que el artículo 19 del Código Civil sólo permite recurrir a esta herramienta frente a una expresión oscura de la ley, y siempre que el espíritu o intención de la ley esté claramente manifestada. Nada de ello ocurre en la especie.

Sin perjuicio de lo anterior, de las secciones que la reclamante cita, este Tribunal no extrae la conclusión que ella parece entender. La Ley General de Cooperativas fue efectivamente modificada en el año 2002 por la Ley 19.832. Los cambios fueron sustanciales y diversos. Efectivamente se modificaron diversos artículos pertinentes al análisis de la causa, pero todos ellos han sido debidamente considerados por el Tribunal, al utilizar los textos legales modificados. La sección que la reclamante destaca de la discusión parlamentaria no hace más que reiterar el contenido del actual artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, debidamente analizado en su momento.

Es posible que el objetivo del legislador haya sido promover este tipo de instituciones. Pero ello no permite, bajo el argumento de respetar semejante intención o espíritu, desatender el claro tenor de las normas actualmente vigentes.

QUINTA CUESTIÓN: CORRECCION DE ERRORES PROPIOS.

TRIGÉSIMO OCTAVO: Que, la reclamante solicita que en caso de que se acoja todo o parte del reclamo se proceda a acoger y ordenar se acepte todo o parte de las solicitudes de rectificación de las declaraciones de Impuesto a la Renta correspondientes a los Años Tributarios 2010, 2011 y 2012, en virtud de lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario.

Atendido que el reclamo ha sido rechazado, la petición no puede sino desecharse.

Y considerando, además, lo dispuesto en el artículo 2 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, el artículo 17, números 1, 2, 3 y 4 del Decreto Ley N° 824 que aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los artículos 26 y 127 del Código Tributario, los artículos 38 inciso 1°, 49, 51, 52 y 53 de la Ley General de Cooperativas, el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, y la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, contenida en el artículo primero de la Ley N° 20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

SE RESUELVE:

1.- NO HA LUGAR a la reclamación tributaria interpuesta por doña **AA**, Cedula Nacional de Identidad N° 000-0, en representación de la sociedad **XX**, RUT N°111-1, en contra de las Liquidaciones N° 16.079, 16.080,

16.081, 16.082, 16.083, 16.084 y Resolución Exenta N°2292, todas emitidas con fecha 31 de julio de 2013 por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos.

2.- CONFIRMANSE las Liquidaciones las Liquidaciones N° 16.079, 16.080, 16.081, 16.082, 16.083, 16.084 y Resolución Exenta N°2292, todas emitidas con fecha 31 de julio de 2013 por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos.

3.- NO SE CONDENA en costas a la reclamante por estimarse que ha tenido motivos plausibles para litigar.

Anótese, regístrese y archívese en su oportunidad.”

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN DE LOS RÍOS – 14.01.2014 – RIT: GR-11-00051-2013 – JUEZ TITULAR SR. PROVEYÓ DON HUGO OSORIO MORALES

7 ANEXO C

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, este 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 xxxxxxxx; c) Los excedentes distribuidos por xxxxxxxx a la reclamante, provienen de operaciones realizadas con ella, que forman parte de su giro habitual; y, c) Los excedentes a capitalizar de xxxxxxxx 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 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 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.

8 VITA

Paula Isabel González González

Jefe de Contabilidad

Cantabria Grupo Asturias

Grado Magister en Tributación

Universidad de Chile

Contador Público Auditor

Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión

Universidad de Valparaíso

Diplomado en Planificación y Control Financiero

Universidad de Chile

Evelyn Alondra Solís Márquez

Fiscalizador Tributario

Servicio de Impuestos Internos

Grado Magister en Tributación

Diplomado en Planificación Tributaria

Diplomado en Tributación

Universidad de Chile

Contador Auditor