

TRIBUTACIÓN DE LOS EXCEDENTES REPARTIDOS POR COOPERATIVAS

CRISTIÁN GAZMURI ORTEGA⁸⁶

RESUMEN

El presente trabajo, aborda el contingente tema sobre la tributación de los socios de las Cooperativas o también llamados Cooperados, específicamente respecto de los excedentes que estas le reparten a aquellos. Así, la tributación respecto al Impuesto a la Renta por los excedentes que reciben los Cooperados se ha visto debatida, y por mucho tiempo no existió una total claridad ni hegemonía entre los criterios de interpretación de tributación que ha establecido el SII y la interpretación de la Ley tributaria que han postulado los propios Cooperados, lo que derivó en nuestro máximo tribunal, conociendo de recursos de casación, terminara por imponer su criterio resolviendo el asunto controvertido en favor del criterio de tributación postulado por los contribuyentes Cooperados.

PALABAS CLAVE: Cooperativas, Cooperados, Excedentes, Tributación.

I INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo dice relación con la necesidad de exponer en forma clara, precisa y correcta, una temática que al pasar del tiempo ha tomado una alta connotación, ya sea a nivel de productores, empresariado, gobiernos y tribunales de justicia. Esta importancia se debe principalmente al hecho que las Cooperativas que han subsistido a los vaivenes de la

⁸⁶ Abogado, Universidad Diego Portales. Magister (C) en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Postítulo en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Abogado del Departamento Jurídico del Servicio de Impuestos Internos, XVII Dirección Regional.

economía de los últimos 30 años, han logrado altos niveles de competitividad en complicados mercados asociados a sectores productivos –como el lechero–, en el cual compiten con grandes empresas multinacionales que cuentan con un capital infinitamente mayor y complejas estructuras corporativas. Así, al preguntarnos ¿Cómo es posible que estas Cooperativas conformadas por un puñado de pequeños agricultores se hicieran un lugar en el mercado obteniendo auspiciosos resultados desde el punto de vista económico? Al respecto, me parece que es posible sostener que el éxito de las Cooperativas más grandes de Chile, se debe principalmente –aunque no totalmente–, al régimen tributario de excepción que se aplica a los excedentes que estas reparten a sus cooperados –que tributan en base a renta efectiva y contabilidad completa–. Así, teniendo en mente que los impulsos estatales con miras al crecimiento económico de sectores productivos como la agricultura, minería, pesca, transporte, etc., se intenta potenciar por medio de la asociatividad, es que retoman fuerza este tipo de estructuras asociativas y con ello resulta ser de vital importancia conocer los efectos tributarios de las operaciones que estas realizan con sus socios y terceros⁸⁷. Asimismo, cabe hacer presente que actualmente este tema se encuentra prácticamente resuelto desde el punto de vista jurisprudencial, lo cual resulta interesante analizar, desde la perspectiva del desarrollo que esta materia ha mantenido en nuestros tribunales superiores de justicia.

Explicados ya los motivos que me inducen a la investigación que este trabajo comprende, resulta de vital importancia exponer cuales son los objetivos que se pretenden lograr con la investigación. De esta forma, como objetivo general trasciende la idea de explicar claramente cuál es la tributación respecto al Impuesto a la Renta a la que están afectos los Cooperados, por los excedentes que las Cooperativas, de la cual son socios, les han reconocido o repartido por concepto de operaciones del giro habitual.

⁸⁷ En base a información disponible en la página de la División de Asociatividad y Economía Social del Ministerio de Economía, [en línea] <<http://economiasocial.economia.cl/fomento-y-desarrollo/por-que-es-importante-trabajar-con-estas-organizaciones>>. En Chile, al menos un 10% de la población está asociada a una cooperativa y el 8,2% de la población lo está a una asociación gremial, y si estos datos lo llevamos al porcentaje de la población económicamente activa, los 3,2 millones de socios solamente de cooperativas y asociaciones gremiales representan el 39% de la población.

En segundo lugar, los objetivos específicos que este trabajo busca, dicen relación con comprender los siguientes conceptos y sus implicancias tributarias:

- Determinar la naturaleza jurídica de las Cooperativas;
- Conocer la naturaleza jurídica de los excedentes y remanentes;
- Entender el tratamiento tributario que los Cooperados y la Cooperativa le otorgan a los excedentes reconocidos o repartidos por esta;
- Identificar el tratamiento tributario que el Servicio de Impuestos Internos le otorga a los excedentes reconocidos o repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados; y,
- Conocer el tratamiento tributario que nuestros tribunales de justicia le han otorgado a los excedentes reconocidos o repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados.

Finalmente, me avocaré a explicar brevemente los tres grandes ejes en los cuales este trabajo sienta sus bases. De esta forma realizaré:

- i. Un análisis expositivo del marco legal y reglamentario aplicable. Así, se estudiará la Ley General de Cooperativas contenida en el DFL N° 5 que fija texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas; Asimismo se examinará en su parte pertinente el Reglamento de la Ley General de Cooperativas, contenido en el Decreto N° 101 que aprueba reglamento de la Ley General de Cooperativas; Al mismo tiempo se estudiarán los artículos pertinentes de la LIR, contenido en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824; y aquellas normas especiales referentes a la tributación de las Cooperativas, contenidas en los números 2° y 4° del artículo 17 del Decreto Ley N° 824; y, finalmente realizaré un análisis de las normas sobre Cooperativas que la Ley 20.780 contempla.
- ii. Por otra parte, se revisará también la jurisprudencia administrativa vigente emitida por el Servicio de Impuestos Internos, en especial centraré el análisis en el Ordinarios N° 549 de fecha 20.3.2008 y el Ordinario N° 1397 de fecha 7.6.2011.
- iii. Posteriormente, se estudiará y comentará la jurisprudencia judicial relacionada al tema que nos avoca, contenida en sentencias dictadas por los TTA, entendiendo por estos aquellos tribunales tributarios que dependían del SII; Sentencias de los TTA, siendo estos tribunales independientes, correspondiendo a la nueva justicia tributaria; y, finalmente se analizarán sentencias pronunciadas por nuestros tribunales superiores de justicia.

II NATURALEZA JURÍDICA DE LAS COOPERATIVAS

En primer lugar, y antes de entrar a discutir los temas de tributación propios de las Cooperativas y sus Cooperados, debemos abocarnos a revisar brevemente un poco de historia, para luego estudiar la naturaleza jurídica de las Cooperativas, y así comprender cabalmente cómo operan.

1. *Un poco de historia*

La historia del cooperativismo chileno ha sido analizada desde diferentes enfoques respecto a su nacimiento y desarrollo, aunque gran parte de los analistas coinciden en que surgió en el seno de la clase obrera de forma espontánea y no organizada, a diferencia de Europa, aunque no por esto menos consciente y consecuente, teniendo un papel significativo en el Estado, los sindicatos, las clases medias, y la Iglesia Católica⁸⁸.

Así como señalamos, el origen del cooperativismo en Chile se encuentra vinculado al movimiento obrero que dio origen en 1853, a la Sociedad de Socorros Mutuos de la Unión de Tipógrafos, y que promovió hasta principios del Siglo XX a otras sociedades mutualistas, que buscaban mejorar sus condiciones de vida y dando origen también a los primeros sindicatos, que reivindicaban sus derechos sociales y laborales⁸⁹.

La primera organización Cooperativa de la que se tiene documentación es la sociedad Cooperativa de consumo, La Esmeralda, la cual nace en Valparaíso en 1887, vinculada a grupos de artesanos. En 1904, se funda en Santiago, la Cooperativa de consumo de los trabajadores de los Ferrocarriles del Estado, siendo para algunos historiadores la primera Cooperativa promovida por el Estado, si bien cabe considerar que su nacimiento se debió al impulso y la demanda de las/los trabajadoras/es⁹⁰.

Resulta importante destacar el hecho que al momento de nacer las primeras Cooperativas en Chile, no existía un marco jurídico que

⁸⁸ Red Universitaria De Las Américas En Estudios Cooperativos y Asociativismo. Situación Actual del Cooperativismo en Chile. Programa Interdisciplinario de Estudios Asociativos Pro-Asocia. Universidad De Chile. Investigadores Ernesto Pérez Arocas; Mario Radrigán Rubio, y Gabriela Martini Armengol. [en línea] Santiago, Chile, Región Metropolitana. <http://www.aprchile.cl/pdfs/Situacion_cooperativismo_en_Chile.pdf> [consulta: 7 julio 2014].

⁸⁹ Ídem.

⁹⁰ Ídem.

las regulase, en consecuencia, éstas eran constituidas como sociedades anónimas con denominación de Cooperativas, basadas en los principios de ayuda mutua y libre adhesión.

Posteriormente en el año 1924 se promulga la primera Ley de Cooperativas, cuyo texto y estructura se fija en el año 1932. En 1927 se crea el Departamento de Cooperativas dependiente del entonces Ministerio de Fomento.

Luego en el año 1978, se promulga la Ley General de Cooperativas, cuyo texto refundido se contiene en el D.S. 502, de 1978, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción.

Posteriormente en el año 2002, se promulga la Ley N° 19.832, Ley General de Cooperativas, la que vino a reemplazar la antigua normativa existente y fijó el marco jurídico base sobre el cual operan las Cooperativas.

Actualmente, la norma fundamental que rige el actuar de las Cooperativas se denomina Ley General de Cooperativas –en adelante LGC–, y su texto se encuentra contenido en el D.F.L. N° 5, del año 2003, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción⁹¹. Posteriormente, el Reglamento de esta Ley se publicó con fecha 25 de enero del 2007, mediante el Decreto N° 101 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, de fecha 7 de abril del 2004.

Cabe señalar que, como ocurre con la mayoría de las instituciones, las Cooperativas han tenido diferentes etapas, dependiendo del contexto histórico, político y económico que ha tenido el país. Pasando de ser abundantes durante los años 1964 a 1976, año en que se registró la mayor cantidad de Cooperativas constituidas en nuestro país, luego a partir del año 1975 y hasta el año 1989, se registró un gran decaimiento en la constitución de Cooperativas y la disolución de gran parte de las existentes, ello debido principalmente a la implantación del nuevo modelo económico y la crisis financiera de los años 80'. Finalmente, en la actualidad las Cooperativas nuevamente están siendo un instrumento jurídico utilizado para emprender, pero esta vez a la luz de organizaciones estatales, ONG's y universidades que proponen nuevos modelos de emprendimiento que utilizan la asociatividad de pequeños grupos de emprendedores, principalmente en sectores agrícolas, manufactura artesanal y turismo rural.

⁹¹ Cabe tener presente que la Ley General de Cooperativas ha tenido una serie de modificaciones, siendo la última de estas las incorporadas mediante la Ley 20.190 de 5.6.2007. Sin embargo en lo medular la Ley General de Cooperativas se ha mantenido sin cambios profundos.

2. Marco legal y naturaleza jurídica

Las Cooperativas están definidas en el artículo 1° de la Ley General de Cooperativas, el que señala:

“Para los fines de la presente ley son Cooperativas las asociaciones que de conformidad con el principio de la ayuda mutua tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios y presentan las siguientes características fundamentales:

Los socios tienen iguales derecho y obligaciones, un solo voto por persona y su ingreso y retiro es voluntario.

Deben distribuir el excedente correspondiente a operaciones con sus socios, a prorrata de aquéllas.

Deben observar neutralidad política y religiosa, desarrollar actividades de educación Cooperativa y procurar establecer entre ellas relaciones federativas e Intercooperativas”.

Así, a partir de la definición que el legislador entrega de las Cooperativas, podríamos definir las económicamente como *“asociación de personas que realizan ciertas actividades económicas lícitas basándose en el trato igualitario de todos sus miembros. Así los beneficios obtenidos a partir de dichas actividades son repartidos entre los socios, cada uno de los cuales posee el mismo poder que los demás”*⁹².

III

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS

Una vez que hemos definido conceptualmente la naturaleza jurídica de las Cooperativas, corresponde que nos avoquemos derechamente a uno de los temas que nos convoca, esto es, analizar desde el punto de vista del Derecho Tributario, cuál es el régimen impositivo en materia de Impuesto a la Renta aplicable en la materia.

1. Consideraciones previas

En primer término, antes de entrar a analizar la normativa aplicable respecto de la tributación, debemos dejar clara la definición de tres conceptos que

⁹² ARTHUR ANDERSEN (1997). Diccionario Espasa. Economía y Negocios. Ied. Madrid, España. p. 768. y precisiones propias del autor de este trabajo.

resultarán claves para comprender adecuadamente las materias tratadas en el presente trabajo. Ello debido a que nuestro legislador le ha dado un sentido técnico a las palabras que se utilizan en la LGC, las cuales –por razones de coherencia y certeza jurídica– son igualmente utilizadas por nuestro legislador tributario para establecer el régimen tributario aplicable a las Cooperativas y sus Cooperados.

1.1. UTILIDAD

Es el resultado favorable de un ejercicio económico anual, de una persona o empresa determinada, a dicha utilidad, una vez hechos los ajustes que ordena la LIR –agregados y deducciones de los artículos 29 a 33 de la referida Ley– se determinará la Renta Líquida Imponible que estará afecta a impuesto.

1.2. REMANENTE

Saldo favorable del ejercicio económico de una Cooperativa –similar al concepto de utilidad–, el que una vez determinado se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere, luego de ello se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que estos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto⁹³. Una vez realizados los ajustes antes señalados, y de existir un saldo favorable, a este se le denominará excedente, el que será repartido entre los Cooperados.

1.3. EXCEDENTE

Es el saldo favorable del ejercicio económico de una Cooperativa, una vez realizados los descuentos al remanente, y que se reparte entre los Cooperados en dinero o emisión liberada de cuotas de participación⁹⁴.

2. *Tratamiento tributario*

Una vez realizadas las aclaraciones previas, corresponde revisar el tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por las Cooperativas, para

⁹³ Artículo 38. DFL-5. Chile. Fija Texto Refundido, Concordado y Sistematizado de La Ley General de Cooperativas. Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción; Subsecretaría de Economía, Fomento y Reconstrucción. 17.2.2004.

⁹⁴ *Ídem*.

esto debemos analizar lo dispuesto en los artículos 49 y 53 de la LGC, y en el artículo 17 N° 1, 2 y 3 del DL 824 que aprueba el texto de la LIR.

De las normas señaladas se desprende, en primer lugar, que si bien las Cooperativas gozan de diversas exenciones tributarias y de un tratamiento especial, detallado en los artículos 49, 51 y 53 de la LGC; en lo no previsto en este cuerpo legal, dichas instituciones se encuentran sometidas a lo dispuesto en el artículo 17 del DL 824.

De las normas señaladas se desprende que resulta aplicable el Impuesto de Primera Categoría cuando el origen de sus remanentes provenga de operaciones realizadas con terceros. En caso de que los remanentes tengan origen mixto, deberá determinarse 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.

Por otra parte, la norma contenida en el artículo 53 de la LGC, ha sido entendida por una parte de los contribuyentes Cooperados como que los ingresos por concepto de excedentes distribuidos a los Cooperados deben considerarse ingresos no constitutivos de renta, lo que desde mi punto de vista es errado por dos razones fundamentales.

i. En primer lugar, porque el artículo 53 de la LGC se refiere al tratamiento tributario de los ingresos obtenidos por las Cooperativas, no por los Cooperados por concepto de reparto de excedentes.

ii. En segundo lugar, porque lo establecido por el legislador no es que los ingresos de las Cooperativas son no constitutivos de renta. Lo que señala el legislador es que tales ingresos no darán lugar a utilidades, sino que a remanentes y que, en consecuencia, su determinación no se hará conforme a la regulación tributaria propia de las utilidades, sino que a las especiales que prevé el artículo 17 N° 2 del DL 824.

Así, los ingresos no constitutivos de renta, evidentemente, no tributan, sin embargo en el tratamiento de las Cooperativas se ha confundido el concepto de remanente –no hay lugar a utilidades– y se ha pretendido especular que tal ausencia de utilidades implicaría la existencia de ingresos no constitutivos de renta lo que es un error⁹⁵.

⁹⁵ LÓPEZ, MÓNICA y GAZMURI, CRISTIÁN (2013). Minuta Caso Fiscalización Cooperados Colún. Manuscrito no publicado. Valdivia. (3). **Atencion con la informalidad de esta fuente.** (Esta fuente es real y se encuentra citada de conformidad al punto 6. TRABAJOS NO PUBLICADOS del documento sobre Normas de publicación y citas de la UDP, sin embargo, si lo disponen podría modificar esto).

En el tratamiento general de un negocio cualquiera, la diferencia positiva entre ingresos menos gastos y costos sería utilidad, la que sería constitutiva de renta. Por su parte hay algunos ingresos que no forman parte de esta ecuación y que se denominan no constitutivos de renta, y que, por ende, no tributan.

Sin embargo, en el tratamiento de las Cooperativas la diferencia positiva entre ingresos menos costos y gastos se denomina remanente, el cual dependiendo de su origen pueden tributar o no y en caso de hacerlo, se ajustarán a un régimen especial.

A su vez, de las normas citadas se desprende, en lo que acá interesa, que las Cooperativas no obtienen utilidades, sino remanentes.

Así, el legislador ha establecido una forma especial de determinar estos remanentes, distinto al propio de las utilidades, esto es, no se aplican en esta materia los artículos 29 y siguientes de la LIR, sino lo indicado en el artículo 17 N° 2 del DL 824. Tales remanentes, que se determinarán anualmente mediante el correspondiente balance, serán ingresos no tributarios cuando su origen sean operaciones realizadas con los socios o Cooperados, pero estarán afectos al Impuesto de Primera Categoría para la Cooperativa, cuando provengan de operaciones realizadas entre la Cooperativa y terceros. En caso de que los remanentes tengan origen mixto, deberá determinarse 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.

Una vez analizada en forma general la tributación de las Cooperativas, corresponde avocarnos a la tributación del Cooperado y sus temas relacionados.

IV DE LOS COOPERADOS, EXCEDENTES Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Los socios o Cooperados no se encuentran definidos claramente en la LGC o su reglamento, sin embargo, podríamos definirlos como, *“aquella persona natural o jurídica de derecho público o privado, que ha adquirido la calidad de socio de una Cooperativa mediante el procedimiento establecido en los estatutos de la Cooperativa dictados en conformidad a la Ley”*.

A objeto de comprender el tratamiento tributario que nuestro ordenamiento jurídico ha previsto para la percepción de excedentes por parte de los Cooperados, correspondiente al reparto que realiza la Cooperativa, debe analizarse lo dispuesto en los artículos 51 y 52 de la LGC, y en el artículo 17 N° 4 del DL 824 que aprueba el texto de la LIR.

De las normas señaladas se desprende que el legislador ha previsto un tratamiento tributario diverso para los excedentes que los Cooperados perciben, dependiendo de si ellos provienen de operaciones de la Cooperativa con terceros o bien, de operaciones con sus socios. En este último caso, se hace una nueva distinción, según si las operaciones son del giro habitual del socio o no lo son.

Si los excedentes provienen de operaciones con terceros, ninguna de las normas citadas otorga exención alguna, de lo que se desprende que se tratará de ingresos constitutivos de renta, sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes. De esta forma, las sumas que los Cooperados reciban de parte de las Cooperativas, y que provengan de operaciones realizadas entre la Cooperativa y terceros no socios, se distribuyen a los Cooperados con el crédito correspondiente por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la Cooperativa, conforme a las reglas generales.

Por otra parte, conforme a la opinión del SII, podría interpretarse que si los excedentes se originan en operaciones con los socios, en principio tales excedentes estarán exentos de todo impuesto, tal cual lo señala el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, salvo que tales operaciones correspondan al giro habitual del socio, caso en que, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la LGC, éste deberá contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que se le hayan reconocido. Así, en este último caso, y al igual que cuando los excedentes provienen de operaciones con terceros, dichos ingresos constituirán renta y quedarán sujetos a las normas tributarias correspondientes. Como se indicó, es importante señalar que esta ha sido la interpretación que el SII ha mantenido para fundamentar sus cobros a los Cooperados, sin embargo, como se indicará a continuación existen otras interpretaciones al respecto.

Así, una parte de los Cooperados que han objetado las determinaciones de impuestos realizadas por el SII, sostienen que los excedentes que la Cooperativa les ha distribuido tienen el carácter de un ingreso no renta, de esta forma si un ingreso es calificado de ingreso no renta dicha calidad es extensiva para todo el nivel de tributación, empresas y dueños,

toda vez que no puede ser ingreso no renta para un nivel de tributación e ingreso tributable para otro. Agregan que la calificación de ingresos no renta de las sumas repartidas por la Cooperativa a sus Cooperados, proviene de la propia interpretación del SII ha dado en el Oficio N° 549 de 2008, el cual analizaré más adelante, específicamente en la letra c) del numeral 12, y por lo tanto si dicha renta tiene la calidad de ingreso no renta para la Cooperativa, dicha renta conserva y mantiene su calidad de ingreso no renta cuando sea recibida por los Cooperados en virtud del reparto de los excedentes. Así los Cooperados han señalado que habiéndose acogido de buena fe a dicha interpretación debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario.

La alternativa de tributación anterior se vería refrendada en que las declaraciones de impuestos presentadas por los Cooperados, fueron realizadas en base a los certificados emitidos por la Cooperativa, los que indicaban que las sumas repartidas por concepto de excedentes constituían ingresos no renta, por lo que no debían ser incluidos en sus ingresos brutos, señalando además que la declaración Jurada 1886 efectuada por la Cooperativa mediante la cual se informa al SII estas sumas repartidas por concepto de excedentes, también consideran como ingresos no renta dichas cantidades.

Otra alternativa de tributación postulada por los Cooperados, opta por considerar los excedentes repartidos por la Cooperativa como una renta exenta de primera categoría y tendría su fundamento en el artículo 51 de la LGC. Así esta norma debe analizarse teniendo presente lo dispuesto en el artículo 38 de la misma Ley, y en virtud de esto los excedentes que reciban los socios de las Cooperativas y que se generan por operaciones realizadas con estas, deben tributar como rentas exentas a nivel de Cooperado, y por ende, estos no deben pagar Impuestos de Primera Categoría ni Global Complementario por dichos incrementos de patrimonio.

A continuación, se realizará un análisis del tratamiento tributario que el SII ha aplicado a los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados y el efecto que la jurisprudencia administrativa ha tenido al respecto.

Tal como se ha explicado, el tema de la tributación de los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados, no está libre de discusiones. Sin embargo, a nivel jurisprudencial, nuestra Excma. Corte Suprema se ha pronunciado inclinándose por una postura. Al respecto, considero que los fundamentos de las referidas sentencias no resultan ser totalmente

convincentes. Sin perjuicio de lo anterior, pasaré a exponer el problema de la tributación de los excedentes repartidos por las Cooperativas y como la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos ha tratado el tema.

Como he señalado anteriormente, para describir el tema de la tributación de los excedentes, debemos especificar a qué tipo de excedentes nos referimos. Así, al tenor de la lectura armónica de los artículos 49 inciso final, 51, 52, y 53 de la LGC⁹⁶, y asimismo los artículos 17 N° 2 y N° 4 del DL 824 de 1974, debemos concluir que nos referimos a los excedentes que reparte la Cooperativa a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales realizadas entre ambos.

Respecto a la tributación, las normas anteriormente señaladas nos entregan el siguiente escenario.

En primer lugar el inciso final del artículo 49 de la LGC, señala: *“No obstante lo dispuesto en los incisos precedentes, las Cooperativas e institutos auxiliares de Cooperativas se registrarán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974”*.

Es decir, la propia LGC nos remite respecto a la tributación de las Cooperativas a normas establecidas en otro texto legal, siendo este el DL 824, cuerpo normativo que en su artículo 1° contiene la Ley sobre Impuesto a la Renta, al cual nos referiremos luego de analizar las normas aplicables contenidas en la LGC.

Por otra parte, la propia LGC nos entrega normas especiales que debemos tener en consideración a la hora de resolver cuál es la tributación aplicable a los excedentes en análisis.

Así, el artículo 51 de la LGC, señala: *“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”*.

Siguiendo el tenor literal de este artículo, podríamos entender que la devolución de excedentes originados de operaciones entre la Cooperativa y sus socios, tendrían una exención de todos los impuestos. Sin embargo como veremos más adelante, esta exención es solo aparente, pues de la lectura armónica de las normas involucradas, podría allegarse a otra solución.

Por otra parte, el artículo 52 de la LGC, indica que: *“Los socios cuyas operaciones con la Cooperativa formen parte de su giro habitual, deberán*

⁹⁶ En adelante indistintamente denominada como LGC.

contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido”.

Al respecto, la norma en comento –bastante similar a la establecida en el N° 4 del artículo 17 del DL 824, que analizaremos más adelante– resulta ser bastante ambigua, por cuanto plantea dos conceptos que no se encuentran definidos en la Ley y se prestan para interpretaciones en diversos sentidos, estos conceptos son:

a. OPERACIONES QUE FORMAN PARTE DEL GIRO HABITUAL

¿Qué debemos entender por operaciones del giro habitual? En este sentido existe escasa jurisprudencia, dentro de la cual creo importante referirme a uno de los primeros fallos en que se discutieron estos temas. Este corresponde a una Sentencia Definitiva dictada por el Tribunal Tributario del XVII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos, en la causa Rol N° 21-2011. El cual en su considerando 11°), indicó lo siguiente:

“11°) Que, este sentenciador estima que la disposición legal en comento, debe interpretarse acudiendo a las reglas de interpretación de la Ley consagradas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.

Así, conforme a lo que dispone el artículo 20 del Código Civil, las palabras de la ley deben entenderse en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras, salvo que el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, pues, en ese caso, debe dárseles su significado legal. Como el legislador no ha definido las palabras “giro habitual”, deben entenderse en su sentido natural y obvio. De esta forma, de acuerdo con lo que expresa el Diccionario de la Lengua Española, el término “giro”, es el conjunto de operaciones o negocios de una empresa; y el término “habitual”, según el Diccionario de la Lengua Española, significa, que se hace, padece o posee con continuación o por hábito. En consecuencia, por aquellas operaciones que el socio realice con la respectiva Cooperativa y que formen parte de su giro habitual, debemos entender aquellas operaciones que regularmente se practican entre la Cooperativa y su socio o Cooperado, las cuales, en la especie corresponden a venta de leche e insumos para la producción lechera, como consta en los Certificados emitidos por COLUN, acompañados por la Reclamante.

Sin perjuicio de lo anterior, la recurrente, introduce en su reclamo interpretaciones que favorecen su posición, al señalar que “operaciones habituales”, significa que el Cooperado necesariamente venda a terceros productos adquiridos a la Cooperativa, con lo cual se configuraría la tributación del N° 4 del artículo 17 del D.L. 824. Al respecto, este tribunal estima que lo señalado por la reclamante, constituye una mera interpretación que no dice relación con la correcta interpretación que debe dársele a la norma en cuestión”.

Como puede apreciarse, el considerando transcrito simplemente intenta dar una aproximación al concepto de giro habitual, circunscribiéndolo a un aspecto específico del reclamo presentado por un contribuyente, y por lo mismo no resulta ser concluyente respecto al tema en análisis, sin embargo, a pesar de ser uno de los primeros pronunciamientos al respecto, creo que resulta ser una correcta aproximación al tema.

Cabe tener presente, que actualmente el tema se encuentra clarificado en virtud de la Ley sobre Reforma Tributaria, dado que así se estableció en el *Protocolo de Acuerdo*, el cual señaló:

“Se introducen indicaciones que aclaran los conceptos de operaciones de la Cooperativa con sus cooperados y/o con terceros, que han generado diferentes interpretaciones sobre la tributación de estas entidades.

Se aclara que las Cooperativas deberán considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con terceros cuando provengan de:

- i. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*
- ii. Cualquier operación que sea propia del giro de la Cooperativa y: en que los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa sean utilizados o consumidos por personas que no sean socios; y, en que los insumos, que formen parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquirido de personas que no sean socios”⁹⁷.*

Asimismo, en las señaladas indicaciones se precisó que los ingresos de Cooperados en renta presunta, tributan conforme a dicho régimen. Retomaremos este último punto más adelante, al referirnos a los Cooperados acogidos al régimen de renta presunta.

Cabe hacer presente que el texto finalmente aprobado en la Ley N° 20.780, Sobre Reforma Tributaria, fue el siguiente:

“11° .- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, la Cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:

- a. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*

⁹⁷ PROYECTO DE REFORMA TRIBUTARIA. Indicaciones al Proyecto de Ley para Implementar el Protocolo de Acuerdo. Ministerio de Hacienda. Alberto Arenas de Mesa, Ministro de Hacienda. [en línea] Santiago, Chile, Región Metropolitana. <<http://www.reformatributaria.gob.cl/>> [consulta: 16 agosto 2014].

- 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 costos de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total. La Cooperativa deberá llevar un control en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado. No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la Cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva Cooperativa y que formen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la Cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus Cooperados”.

Corresponde señalar, que en apartado final de este trabajo me referiré específicamente a las modificaciones incorporadas en esta materia por la Ley N° 20.780.

Volviendo al tema de “operaciones del giro habitual”, resulta evidente que la nueva normativa define cuando estamos en presencia de operaciones de la Cooperativa con terceros. Sin embargo a *contrario sensu*, deberíamos estar en presencia de operaciones entre la Cooperativa y sus Cooperados cuando estemos frente a:

- i. Operaciones del giro de la Cooperativa realizadas con socios.
- ii. Operaciones del giro de la Cooperativa en que los bienes o servicios propios del giro sean utilizados por socios.
- iii. Operaciones en que los insumos, que forman parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la Cooperativa hayan sido adquirido a personas que sean socios. Me parece que en este último caso, la operación del giro habitual entre el socio y la Cooperativa, debería quedar circunscrita en la adquisición de bienes o servicios que la Cooperativa realiza a su socio o Cooperado.

Si bien, como se puede apreciar, las indicaciones comentadas no son determinantes ni concluyentes respecto al tema de la tributación de los excedentes, sí resultan ser útiles para determinar cuándo nos encontramos en presencia de operaciones del giro habitual entre la Cooperativa y el Cooperado.

b. PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Desde mi punto de vista, es esta frase la que mayores dolores de cabeza nos da, por cuanto no define cuáles son los efectos tributarios que derivan de la contabilización como ingresos brutos de los excedentes que ha repartido la Cooperativa a sus Cooperados, producto de “operaciones habituales”. Así, a partir de esta norma han surgido diversas teorías, unas que postulan que los efectos tributarios de la referida contabilización de los excedentes repartidos por la Cooperativa sus Cooperados, es solo para fines de orden y no para pagar impuestos por dichos montos. Otros, relacionando esta norma con el artículo 17 N° 4 del DL 824, han señalado que los efectos tributarios de la contabilización de dichas cantidades, significa que pasan a formar parte de los ingresos brutos, pero que posteriormente deben ser desagregadas producto de la exención que opera sobre ellas, por lo tanto no se tributa sobre dichas cantidades.

Respecto al concepto de habitualidad, y con fin de buscar una definición del mismo, resulta interesante hacer referencia el artículo 4 del D.S. 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda, el cual aplicando el concepto habitualidad al Impuesto al Valor Agregado, señala:

*“Para calificar la habitualidad a que se refiere el N° 3 del Artículo 2° de la ley, el Servicio considerará **la naturaleza, cantidad y frecuencia**⁹⁸ con que el vendedor realice las ventas de los bienes corporales muebles de que se trate con estos antecedentes, determinará si el ánimo que guió al contribuyente fue adquirirlos para su uso, consumo o para la reventa”.*

Así, en materia de Impuesto al Valor Agregado, la habitualidad se trata sin duda de una situación de hecho cuya concurrencia deberá analizarse en cada caso concreto.

Por otra parte, el artículo 17 N° 8 y 18 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, determina el tratamiento tributario aplicable al resultado obtenido a partir distintos tipo de enajenaciones, para lo cual utiliza el concepto de “habitual”. En estos casos nuestro legislador tributario da

⁹⁸ Destacado no presente en el texto original.

mayor importancia a la frecuencia de la operación para calificarla como habitual o no.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Servicio de impuestos Internos en numerosa jurisprudencia administrativa, a partir de la cual es posible arribar a un concepto de habitualidad basándose en parámetros como la naturaleza, cantidad y frecuencia de las operaciones.

Finalmente el SII, también relacionando esta norma con el artículo 17 N° 4 del DL 824, ha señalado que el efecto tributario de la contabilización en los ingresos brutos de las referidas cantidades –excedentes repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales– es para tributar sobre las referidas cantidades. Como ya se indicó, esto último es bastante relevante, pues es el criterio que el SII ha adoptado para fundamentar los cobros de impuestos realizados a los Cooperados.

Siguiendo con el análisis de las normas aplicables, el artículo 53 de la LGC, señala: *“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”*.

La norma contenida en este artículo, también se ha prestado para diversas interpretaciones, sin embargo, me parece que su sentido es claro. En efecto, esta norma no hace más que ratificar lo prescrito en la primera parte del inciso primero del artículo 38 de la LGC, en el sentido de aclarar que las Cooperativas no obtienen utilidades sino que remanente, ello por las características propias de la naturaleza jurídica de las Cooperativas. Asimismo, la norma aclara que para efectos de calcular las gratificaciones de los trabajadores, se entenderá que el remanente obtenido por la Cooperativa constituirá utilidad, ello obviamente con el fin de no perjudicar o hacer diferencias arbitrarias en contra de los trabajadores que se desempeñan en Cooperativas, pues de no existir la referida norma, por un tema meramente conceptual, los trabajadores no tendrían derecho a gratificaciones dado que conforme a las normas del Código del trabajo, ellas se calculan en base a la utilidad y no al remanente.

Por su parte, el inciso primero del artículo 38 de la LGC, señala: *“El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente⁹⁹, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. Hecho lo anterior, se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que*

⁹⁹ Destacado no presente en el texto original.

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”.

Hay quienes han sostenido que si la Cooperativa no obtiene utilidades, las sumas que reciben no tienen el carácter de renta, y en consecuencia, aquellas sumas que la Cooperativa reparte a sus Cooperados por concepto de excedentes, también conservarían la categoría de ingreso no renta, y es por esto, que los Cooperados no deberían tributar por dichos excedentes provenientes de operaciones habituales realizadas ente la Cooperativa y el Cooperado. Al respecto, opino que esta interpretación no resulta ser correcta y se aleja completamente al sentido de la norma, el cual es absolutamente claro.

Por su parte, dentro del DL 824, tenemos las siguientes normas que resultan aplicables al caso en análisis:

Artículo 17 N° 2 DL 824, el cual señala:

“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”.

En relación a este numeral, claramente podemos advertir que se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado. Sin embargo, resulta ser de relevancia el inciso primero de ella, pues nuevamente se refiere al concepto de remanente, y establece que aquella parte de este que provenga de operaciones entre la Cooperativa y terceros no socios o Cooperados, se gravará con el impuesto de Primera Categoría. A partir

de esto podemos sostener que aquella parte del remanente que provenga de operaciones entre la Cooperativa y el socio no se encontraría gravada con impuesto de Primera Categoría, para la Cooperativa. Asimismo, y teniendo en consideración nuestro sistema integrado de impuesto a la renta, los excedentes que la Cooperativa reparta a sus Cooperados y que provengan de operaciones entre la Cooperativa y terceros se traspasan al Cooperado con el crédito por el impuesto de Primera Categoría pagado por la Cooperativa.

Respecto a los incisos siguientes del numeral en análisis, para los efectos de este trabajo, solo basta con señalar que se refieren a reglas especiales para determinar la base imponible sobre el remanente obtenido por las Cooperativas.

Finalmente, una de las normas más discutidas que resulta aplicable en la especie, es el N° 4 del artículo 17 del DL 824, el cual prescribe: *“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”*.

Como claramente se puede distinguir, esta norma se refiere específicamente a la tributación del Cooperado. Así para facilitar su análisis y comprensión la revisaremos separándola en dos partes.

Es fácil advertir que la primera parte de la norma, resulta tener cierta simetría con el artículo 52 de la LGC, ya analizado, y se refiere claramente a la tributación del Cooperado bajo el mecanismo de renta efectiva. Al respecto cabe señalar que la norma incorpora el concepto de *“giro habitual”*, el cual ya analizamos y nos remitiremos a lo señalado.

Por otra parte la norma indica que el Cooperado deberá 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. Finalmente agrega que estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del

socio correspondiente, para todos los efectos legales. Desde mi punto de vista resulta ser evidente la ambigüedad de esta parte de la norma, toda vez que pueden surgir diversas interpretaciones al respecto, así y a riesgo de ser reiterativo, las posibilidades que pueden darse son las siguientes:

Por una parte entender que los efectos tributarios de la contabilización de dichas cantidades, significa que pasan a formar parte de los ingresos brutos, pero que posteriormente deben ser desagregadas producto de la exención que operaría sobre ellas, por lo tanto no se tributa sobre dichas cantidades. Por otra parte, podríamos entender que el efecto tributario de la contabilización en los excedentes como ingresos brutos es para tributar sobre ellas, esto siguiendo las reglas de los artículos 29 al 33 de la LIR.

A su turno, la segunda parte de la norma, se refiere a la tributación del Cooperado bajo el régimen de renta presunta. En efecto, esta norma no estuvo exenta de discusión, pues el hecho que el Cooperado no deba tributar separadamente por dichas cantidades puede ser entendido de dos formas. Una de ellas dice relación con que el Cooperado acogido al régimen de renta presunta no tributa derechamente por los excedentes recibidos, lo cual vendría a avalar la tesis que no se debe tributar por dichas cantidades. Sin embargo, también pude entenderse que lo que la norma intenta señalar es que el Cooperado bajo el régimen de renta presunta debe entender incluida dentro de la presunción los excedentes percibidos, y no tributar “separadamente” bajo el régimen efectivo por dichas sumas.

Si bien, esta discusión no se planteó a nivel de tribunales, debido a que los programas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos se orientaron solo a contribuyentes bajo régimen de renta efectiva y contabilidad completa, no podemos desconocer el hecho que las indicaciones al proyecto de Ley sobre Reforma Tributaria para implementar el Protocolo de Acuerdo, precisa que los ingresos de los Cooperados en renta presunta tributan conforme a dicho régimen. Lo cual deja completamente cerradas las puertas a cualquier discusión, por cuanto confirma el segundo criterio expuesto anteriormente. Así, si quisiéramos ir más allá, podríamos utilizar esta indicación para confirmar que a contrario sensu, los Cooperados bajo el régimen de renta efectiva y contabilidad completa deben tributar igualmente por los excedentes percibidos. Sin embargo tal aseveración resulta ser meramente especulativa, y contraria a los últimos pronunciamientos de nuestro máximo tribunal.

Sin perjuicio de lo que se dirá más adelante, creo que del análisis las normas expuestas resulta evidente la existencia de ambigüedad sobre el

tema en análisis, pues ninguna de las normas es absolutamente clara en cuanto a la tributación de los excedentes repartidos por la Cooperativa a sus Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales.

V ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA APLICABLE

A continuación me referiré a la jurisprudencia administrativa emitida por el SII, la cual se encuentra concentrada en los Oficios N° 549 de 2008 y N° 1.397 de 2011. Al respecto cabe señalar que los referidos oficios no son claros en definir cuál es la tributación que le corresponde a los Cooperados con renta efectiva y contabilidad completa por los excedentes recibidos por concepto de operaciones del giro habitual celebradas entre ambos. Sin embargo, creo que tampoco apuntan claramente a establecer que los Cooperados deben tributar por dichas cantidades.

En relación al Oficio N° 549 de 2008, cabe señalar que este se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado, sin embargo ha sido reiteradamente traído a colación por los Cooperados que reclaman a las actuaciones del Servicio, señalando que el SII por medio del Oficio N° 1.397 de 2011 ha efectuado un cambio de criterio en la interpretación de la norma tributaria, respecto de aquel sustentado en el Oficio N° 549 de 2008. Así los contribuyentes aducen que instrucciones contenidas en el Oficio N° 549 de 2008, han sido la base fundamental para su accionar y se han acogido de buena fe a ella, y que en consecuencia, resulta aplicable en la especie lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario pues el nuevo criterio no puede tener el carácter de retroactivo.

Resulta importante señalar que estos oficios han sido cuestionados desde dos puntos de vista, el primero de ellos dice relación con el cambio de criterio que Oficio N° 1397 de 2011 habría señalado expresamente en su letra c) del apartado III, y un segundo cuestionamiento dice relación con que el Oficio N° 549 de 2008 señala que los ingresos que obtiene la Cooperativa tienen el carácter de Ingreso No Renta. Así analizaremos ambos cuestionamientos a los referidos oficios y señaláramos la que a nuestro parecer sería la interpretación correcta, en la parte que nos ocupa, de los Oficios N° 549 de 2008 y N° 1.397 de 2011.

1. Respecto al cambio de criterio

Como claramente se puede advertir del análisis del Oficio N° 549 de 2008, este no se refirió a la tributación que afecta al reparto de excedentes de las Cooperativas a los Cooperados. Si bien es efectivo que hubo un cambio de criterio en el Oficio del año 2011, respecto al del año 2008, este no se refiere a la tributación que afecta a los socios, sino a la que corresponde a las Cooperativas. Para una mejor claridad al respecto, paso a transcribir el pasaje del Oficio N° 1397 de 2011, que ha generado discusión o poca claridad al respecto. Dicho Oficio señaló en el apartado III, letra c), lo siguiente:

“c) Tributación de remanentes obtenidos por la Cooperativa producto de operaciones con terceros.

De acuerdo al N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824, aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socias estará afecta al Impuesto de Primera Categoría.

Las reglas sobre tributación señaladas precedentemente no se ven alteradas con motivo de la exención del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco establecida por la letra a) del artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, pues, tal como se indicó precedentemente, su inciso final dispone que 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.

Por tal razón, se cambia el criterio contenido en la letra d) del N° 12, del Ord. N° 549, de 20.03.2008, de este Servicio, el que queda por tanto sin efecto, aplicándose a partir de esta fecha lo expuesto en el presente oficio”.

Como se puede advertir, en el propio Oficio N° 1397 de 2011, queda expresamente manifestado el cambio de criterio que ha tenido el SII en relación a la tributación que afecta a la Cooperativa en razón del remanente que esta obtenga producto de operaciones realizadas con terceros no socios, sin embargo, no corresponde a la situación de los excedentes que reparte la Cooperativa a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, producto de operaciones habituales realizadas ente ambos.

Como claramente se puede apreciar el Oficio N° 1.397 de 2011 contiene en su letra d), un cambio de criterio, pero, como ya se indicó, este dice relación con la tributación de las Cooperativas, no de los Cooperados. Este cambio de criterio consiste en que la exención del 50% de los gravámenes impositivos a que se refiere la letra a) del artículo 49 de la LGC, 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 no socios. Lo cual no tiene relación alguna con el tema en análisis.

2. *Respecto a la utilización de la frase “no tienen el carácter de renta”, en el Oficio N° 549 de 2008*¹⁰⁰

Por otra parte el segundo cuestionamiento a los referidos oficios, dice relación con que el Oficio N° 549 de 2008, señalaría que los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, no tendrían el carácter de renta dado que el propio Oficio N° 549 de 2008, así lo señalaría.

Con el fin de dilucidar este punto resulta fundamental transcribir aquel cuestionado párrafo del Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008: *“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**¹⁰¹, 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”.*

Sin perjuicio de lo que se dirá a continuación, a partir de una rápida lectura del párrafo transcrito, se podría forzosamente llegar a la conclusión de que este establece un régimen de “no renta” para las utilidades que obtiene la Cooperativa, sin embargo para entender el sentido del citado Oficio N° 549 de 2008, resulta indispensable leerlo en su totalidad –y en particular la sección 12.- c) del mismo–, y así establecer su exacto sentido y alcance.

En efecto, cabe señalar que el Oficio en análisis da respuesta a una consulta sobre el tratamiento tributario de Cooperativas y Organizaciones Comunitarias. Sin embargo, dicha consulta apunta principalmente al tratamiento que dichas instituciones deben tener respecto al IVA, aunque se consulta también por el tratamiento de Impuesto de Primera Categoría de la Cooperativa. Así, la respuesta del Servicio comienza analizando la situación que afecta a estas instituciones respecto del IVA,

¹⁰⁰ Corte de Valdivia, 19-2013, 21.9.2013.

¹⁰¹ Destacado no presente en el texto original.

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 radica la confusión sobre el referido Oficio. 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.

Ahora bien, una atenta lectura de esta sección permite constatar que el SII pretende en el referido Oficio plantear dos cosas:

- i. 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. Y,
- ii. 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 LIR, a la luz del reglamento IVA porque, como es sabido, el hecho gravado básico de servicio, afecto al IVA, requiere que este provenga de las actividades del número 3 y 4 de la LIR.

En consecuencia, en esta sección no se pretende reglamentar el tratamiento de los ingresos para efectos del Impuesto a la Renta para lo Cooperativa, ni mucho menos para los Cooperados, sino que sólo se pretende determinar qué servicios se encuentran afectos a IVA. Por su parte, es efectivo que el SII 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 LIR, 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.

Por su parte, y con el fin de fundamentar una posición contraria, resulta imprescindible traer a colación el artículo 53 de la LGC, el cual señala que para todos los efectos legales las Cooperativas no obtienen utilidades, salvo para los efectos de la norma que indica, pero esto no implica en forma alguna que sus ingresos sean ingresos no renta, pues sabemos, la LGC denomina a las utilidades de estas instituciones “*remanentes*”. Es posible, que algunos sostengan –erradamente– que la norma legal en comento, implícitamente afirme que los ingresos provenientes de operaciones con terceros no están afectos al Impuesto a la Renta, pero en ningún caso es posible afirmar que la norma califique tales ingresos como ingresos no renta, simplemente porque no lo señala en parte alguna.

En suma, el hecho de que el oficio reglamente el tratamiento tributario de las Cooperativas, especialmente en el ámbito del IVA, y no de los Cooperados, hace particularmente difícil aceptar que pueda extraerse de él un pronunciamiento sobre el tratamiento de los Cooperados, especialmente cuando resulta evidente que el Oficio N° 549 de 2008 evitó cuidadosamente referirse a los Cooperados, a quienes ni siquiera menciona.

Finalmente, como se aprecia, no existe en el Oficio en estudio una interpretación del SII en el sentido que califique como no renta los ingresos obtenidos por las Cooperativas, y que luego distribuye a sus Cooperados, y que este criterio posteriormente haya sido modificado por el Oficio N° 1397 del año 2011, mediante el cual, lo que se hizo fue considerar que debía distinguirse entre Cooperados que declaran sobre renta efectiva o renta presunta para saber si deben tributar o no por los excedentes.

En consecuencia, de lo anterior se puede concluir que no resulta posible sostener que entre ambos oficios ha existido un cambio de criterio que afecta la tributación del Cooperado que tributa en base a renta efectiva y contabilidad completa, por las cantidades que le son distribuidas por la Cooperativa producto de operaciones habituales celebradas entre ambos, y consecuentemente no cuadra en la hipótesis contenida en el artículo 26 del Código Tributario.

Al respecto me parece que originalmente este tema fue estudiado y resuelto acertadamente por el TTA de la Región de Los Ríos en diversos fallos confirmados íntegramente por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia¹⁰². Sin embargo, dicho criterio fue modificado a partir de

¹⁰² Así lo hizo en causas RIT GR-11-00021-2012, de fecha 27 de febrero de 2013; GR-11-00014-2013, de fecha 08 de julio de 2013; GR-11-00018-2013, de fecha 03 de julio de 2013; y, GR-11-00048-2013, de fecha 27 de enero de 2014; entre otras.

las sentencias definitivas dictadas por el propio TTA de Los Ríos, en las causas RIT GR-11-00031-2014 y RIT GR-11-00027-2014, como asimismo por pronunciamientos emitidos por la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, en fallos recientes, y en particular en las causa Rol N° 1-2014, de fecha 03 de junio de 2014; Rol N° 2-2014, de fecha 26 de mayo de 2014; y, Rol N° 5-2014, de fecha 03 de junio de 2014, en los cuales se ha acogido la posición del Cooperado reclamante respecto a la aplicación del artículo 26 del código tributario. Claramente este cambio de criterio que mantuvieron los TTA y las Cortes de Apelaciones respectivas, se debe al hecho que la Excma. Corte Suprema, finalmente, se pronunció a favor de los Cooperados, tema que revisaremos en el próximo apartado de este trabajo.

VI ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DE NUESTROS TRIBUNALES DE JUSTICIA

Respecto a la jurisprudencia de nuestros tribunales sobre la materia, resulta importante señalar que esta ha tenido un progresivo desarrollo, el que se inició adoptando una postura pro fisco, la que confirmaba la tesis que sustentaba el SII. Sin embargo, luego que la Excma. Corte Suprema se pronunciara derechamente sobre la materia, devino en una fuerte tendencia que optaba por acoger el criterio de tributación adoptado por los Cooperados reclamantes.

Luego de que tanto los TTA y las Iltmas. Cortes de Apelaciones resolvieran asuntos de excedentes repartidos por Cooperativas conforme al criterio postulado por el SII, nuestro máximo tribunal, con fecha 26 de Junio de 2014, conociendo de recurso de casación en el fondo en causa Rol N° 5669-2013, finalmente se pronunció respecto de la tributación de los Cooperados por los excedentes recibidos, y cambió el criterio contenido en los fallos anteriormente dictados.

Así, nuestros tribunales superiores asumieron una postura pro contribuyente, en virtud de la cual estimaron que los excedentes distribuidos por Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva, originados en operaciones habituales celebradas entre ambos, no debían tributar bajo las reglas generales, ello básicamente por los siguientes fundamentos esgrimidos por nuestro máximo tribunal.

Por una parte nuestro máximo tribunal sostuvo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 51 de la LGC, dichos ingresos se encontraban exentos de impuesto, razón por la que dichos ingresos debían colacionarse dentro de los ingresos brutos del contribuyente y luego rebajarse al determinar la RLI, en virtud de lo dispuesto en el artículo 33 N° 2 letra b) de la LIR, lo que encontraba su apoyo en la historia fidedigna de la Ley. Por otra parte, la Excma. Corte estimó que era aplicable el artículo 26 del Código Tributario, pues el oficio 549 del año 2008, si bien no establecía que dichos ingresos no eran renta para los Cooperados, los contribuyentes así lo entendieron al tenor literal de dicho documento, por lo que habiéndose acogido de buena fe a esa instrucción, los amparaba la referida norma. De esta manera el criterio adoptado por la Excma. Corte Suprema fue seguido tanto por las Iltmas. Cortes de Apelaciones, como por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

A continuación, analizaremos brevemente las principales sentencias dictas tanto por las Iltmas. Cortes de Apelaciones, como aquellas sentencias dictadas por nuestra Excma. Corte Suprema, en relación a la tributación de los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados.

1. En cuanto a sentencias dictadas por Iltmas. Cortes de Apelaciones

Respecto a las Sentencias dictadas por las Iltmas. Cortes de Apelaciones que han conocido de materias analizadas en este trabajo, me referiré específicamente a la jurisprudencia emanada de la Iltma. Corte de Apelaciones de Valdivia, sin perjuicio de dejar establecido que tanto la Iltma. Corte de Apelaciones de Coquimbo y Puerto Montt se han referido a la materia en análisis.

Al respecto, como ya se indicó, la jurisprudencia de este tribunal de alzada –en cuanto a materia de excedentes repartidos por Cooperativas–, se puede dividir claramente entre dos períodos y/o criterios:

- i. El primero de ellos claramente pro fisco, en virtud del cual la Segunda Sala del referido tribunal de alzada, confirmó irrestrictamente todas las sentencias definitivas de primera instancia que rechazaban los reclamos interpuestos por Cooperados, originados por acciones de fiscalización del SII, que estimaban que los excedentes distribuidos por Cooperativas a sus Cooperados con contabilidad completa y renta efectiva originados en operaciones habituales celebradas entre ambos, debían tributar bajo las reglas generales.

- ii. Posteriormente, la Primera Sala de la Il^{ta}. Corte de Valdivia, en la causa Rol N° 2-2014, dictó con fecha 28 de mayo de 2014, un fallo que revocó la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Ríos, la que rechazaba una reclamación tributaria en materia de excedentes distribuidos por Cooperativas, lo que significó un gran cambio de criterio respecto a materias de tributación del Cooperado, y el cual sentó precedente para el resto de los casos sobre la misma materia.

Por su parte, el fallo antes señalado se vio refrendado por una sentencia de la Excma. Corte Suprema de fecha 26 de Junio de 2014¹⁰³, que conociendo de recurso de casación en el fondo en causa Rol N° 5669-2013, finalmente se pronunció respecto de la tributación de los Cooperados por los excedentes recibidos, y cambió el criterio contenido en los fallos anteriores dictados por las Cortes de Apelaciones de Valdivia y Puerto Montt.

2. *En cuanto a sentencias dictadas por Excma. Corte Suprema*

Como se indicó anteriormente, nuestra Excma. Corte Suprema ha mantenido un criterio invariable respecto a la resolución de recursos de casación en el fondo, referidos a la tributación que les corresponde a los Cooperados, con contabilidad completa, por los excedentes que esta le reparte a aquellos, producto de las operaciones del giro habitual realizadas entre ambos. Así, me referiré únicamente a dos sentencias dictadas por la Excma. Corte Suprema, dado que los fundamentos plasmados en ellas, fueron sistemáticamente reiterados en los fallos revocatorios posteriores.

Cabe hacer presente que todos los recursos de casación en el fondo que nuestro máximo tribunal conoció, terminaron con sentencias revocatorias en contraposición a los intereses del fisco.

Las referidas sentencias corresponden a las siguientes causas “Sociedad Agrícola Colico con SII de Pto. Montt, Rol N° 5669-2013” y “Agrícola Campo Verde Ltda. con SII Valdivia, Rol N° 322-2013”.

A continuación, analizaré las ideas centrales contenidas en las referidas sentencias, y pretendo explicar los criterios que nuestro máximo tribunal ha tenido en consideración para estimar que los excedentes que

¹⁰³ Doctrina por lo demás ratificada en autos Rol N° 322-2013; Rol N° 376-2013; Rol N° 10.449-2013; Rol N° 5.176-2013; Rol N° 14.249-2013; y, Rol N° 2.593-2014.

las Cooperativas distribuyen a sus Cooperados, bajo ciertas condiciones, no serían objeto de tributación para quienes los perciban.

2.1. SENTENCIA CAUSA “SOCIEDAD AGRICOLA COLICO LTDA. CON SII DR. PUERTO MONTT”, ROL N° 5.669-2013, FECHA 26.06.2014¹⁰⁴

En forma general, esta sentencia dictada por la Excma. Corte Suprema, en adelante ECS, establece que no se sigue del hecho que los artículos 17 N° 4 del DL 824 y 52 de la LGC señalen que los excedentes sean contabilizados, que estos excedentes se encuentren afecto al Impuesto de Primera Categoría. Agrega la referida sentencia en su considerando NOVENO, señala que: *“...la circunstancia que los ingresos exentos del impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse como ingresos brutos, al tenor de lo dispuesto en los artículos 17 N° 4 del DL 824 y artículo 52 de la Ley de Cooperativas, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. Así, entonces, la referencia que contienen ambas disposiciones a la carga señalada constituye solamente una explicitación de la obligación que grava al contribuyente y que resulta coherente con el sistema regulado por la ley correspondiente, con fines meramente informativos, y no lo altera ni menos determina su carácter de hecho gravado con el impuesto que se señala, por lo que asiste razón a la recurrente al denunciar en el recurso la infracción a los artículos 17 N° 4 del DL 824, 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta y 52 del DFL N° 5”*.

En este sentido, nuestro máximo tribunal adhiere a la tesis que de las normas tributarias aplicables –artículo 17 N° 4 de la LIR y 52 de la LGC–, no se desprende que los excedentes que perciban los Cooperados de las Cooperativas deban pagar impuesto de Primera Categoría.

Por otra parte la Excma. Corte Suprema, para dar mayor fuerza a la idea que los excedentes que reparten las Cooperativas a sus Cooperados no se encuentran gravados con impuesto de Primera Categoría, hace referencia al elemento histórico de interpretación de la ley, y señala que en la discusión parlamentaria de la Ley N° 19.832, en lo referido a la segunda parte del artículo 51 de la LGC, se indicó en un informe de la Comisión de Economía y una intervención del diputado Sr. Caminondo,

¹⁰⁴ Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Milton Juica A., Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C. y Lamberto Cisternas R. No firma el Ministro Sr. Cisternas, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar en comisión de servicios.

que la exención de la que gozan las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría, alcanzaría también a los socios de esta en relación a la devolución de excedentes originados por operaciones entre ambos. Agrega nuestro máximo tribunal que en virtud de la historia de la ley, queda de manifiesto que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno, así señala que “...no corresponde que el Servicio de Impuestos Internos ni los jueces de fondo (TTA-ICA), precisen el tenor de la norma desvirtuando expresa determinación del legislador, máxime si también se ha declarado de modo también explícito, que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidades y, por ende, no constituye renta”.

Al respecto, soy de la opinión que esta parte de la argumentación de nuestro máximo tribunal es bastante débil, por cuanto los elementos de la historia fidedigna de la ley que son traídos a colación en la redacción de la sentencia, no son concluyentes ni ayudan a esclarecer con apego a la realidad cual fue la verdadera intención de nuestro legislador tributario respecto a la tributación de los excedentes que reciben los Cooperados. Así, pareciese ser que la referencia a la discusión parlamentaria que realiza la sentencia en análisis, resulta ser poco concluyente. Por otra parte, tampoco resulta ser convincente la argumentación en torno a que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidad, y por ende no constituyen renta, pues la argumentación central de la sentencia en análisis se inclinan por señalar que los excedentes que se reparten a lo Cooperados tendría la cantidad de renta exenta y no de un ingreso no renta.

Finalmente, nuestra Excma. Corte Suprema se refiere la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, y señala que conforme al análisis anteriormente expuesto, resulta razonable que el contribuyente haya entendido que existió un cambio de criterio, pues se consideraba beneficiado por la exención de impuestos establecida para la Cooperativa, quien debe registrar tales ítems –Remanente– en su FUNT conforme al artículo 14, letra A) N° 3 b) de la LIR, y señala que en la misma calidad son distribuidas a los Cooperados, pues como señala el referido tribunal, “... resulta atendible suponer que dicha comprensión se extiende al socio –que en modo alguno puede ser entendido como un tercero ajeno a las actividades de la entidad beneficiada– que percibe tales conceptos”. Agrega nuestro máximo tribunal que si bien el tenor del Oficio N° 549/2008 se refiere a las Cooperativas y no a los Cooperados, no obsta a que los contribuyentes del impuesto y destinatarios de los excedentes, “...se hayan acogido de buena fe a lo que en dicho oficio se señala, pues el hecho que el Servicio de Impuestos Internos califique

tales excedentes como ingresos no renta repercute en su propia situación y torna comprensible que los socios o Cooperados los registren como ingresos no tributables con el impuesto a la renta”.

Con respecto a lo anterior, cabe señalar que la Excma. Corte Suprema postula que el contribuyente entendía que se sujetaba a las mismas reglas de tributación que la Cooperativa respecto de las cantidades que esta le distribuía por concepto de excedentes, por lo tanto el Servicio al modificar el criterio contenido en el Oficio N° 549/2008 respecto a la tributación del remanente de las Cooperativas, indirectamente modifica el criterio respecto de aquellos Cooperados que entendían que la tributación de los excedentes era una prolongación de la tributación de los remanentes obtenidos por la Cooperativa, por corresponder a las mismas cantidades.

Así en virtud de lo anteriormente expuesto, la ECS acoge el recurso de casación y anula la sentencia dictada por la Iltma. Corte de Apelaciones de Pto. Montt, y en consecuencia deja sin efecto las liquidaciones reclamadas.

En relación a lo anterior, cabe hacer presente que el cambio de criterio entre los Oficios N° 549/2008 y N° 1397/2011, se refiere específicamente a la tributación que afecta a la Cooperativa en razón del remanente que esta obtenga producto de operaciones realizadas con terceros no socios, sin embargo, no corresponde a la situación que alega la contribuyente en el recurso de autos. Es por esto que en mi opinión la sentencia analizada no cuenta con una fundamentación contundente, por lo menos en los aspectos señalados.

2.2. SENTENCIA CAUSA “AGRÍCOLA CAMPO VERDE LTDA. CON SII VALDIVIA”, ROL 322-2013, FECHA 30.6.2014¹⁰⁵

En la presente sentencia, nuestro máximo tribunal analiza en primer lugar el artículo 17 N° 4 del DL 824, y señala que la referida norma ordena que los excedentes sean contabilizados, pero ello no supone necesariamente que sea para efectos impositivos, luego señala que, “...*la declaración ha sido necesaria porque donde la regla general es que los excedentes constituyan utilidad y por ende, renta, en el caso de las Cooperativas se ha declarado de modo expreso lo contrario, que no constituyen utilidad, salvo para efectos laborales porque*

¹⁰⁵ Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Carlos Künsemüller L., Haroldo Brito C., Lamberto Cisternas R. y los abogados integrantes Sres. Jorge Baraona G. y Luis Bates H. No firman los abogados integrantes Sres. Baraona y Bates, no obstante haber estado en la vista de la causa y acuerdo del fallo, por estar ambos ausentes.

las Cooperativas no tienen utilidades y ello, fundamentalmente porque éstas están relacionadas con el aporte de capital, en tanto los excedentes o remanentes, con el esfuerzo o aporte de trabajo de las personas”. Agrega la sentencia que es por la razón anterior que la inclusión de los excedentes en la contabilidad del Cooperado puede ser simplemente informativa.

Conforme a lo anteriormente expuesto, nuestro máximo tribunal señala que el hecho los ingresos exentos del impuesto de Primera Categoría deban contabilizarse como ingresos brutos, al tenor de lo dispuesto en los artículos 17 N° 4 del DL 824 y artículo 52 de la LGC, no significa que queden gravados por el impuesto aludido, por cuanto el artículo 33 N° 2 letra b) de la LIR ordena su rebaja en la etapa posterior del proceso de determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría. Es decir, nuestra Excm. Corte Suprema señala que la contabilización que deben hacer los Cooperados por los excedentes recibidos, es meramente informativa y no se sigue de ello que los excedentes estén sujetos a tributación alguna.

Posteriormente, y en relación lo anterior, la sentencia en análisis intenta compatibilizar el artículo 17 N° 4 del DL 824 con las normas de los artículos 51 y 52 de la LGC. Primeramente la sentencia, señala respecto al artículo 51 de la LGC que su parte final es absolutamente clara en cuanto a que la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto, agrega que dicha norma fue objeto de debate directo en la discusión parlamentaria, sin embargo la sentencia en análisis no indica en que consistió dicho debate ni hace referencia a la historia fidedigna del establecimiento de la ley en forma expresa. Luego, la Excm. Corte Suprema se refiere al artículo 52 de la LGC, y señala que dicha norma no es más que una repetición de una parte de la afirmación del artículo 17 N° 4 del DL 824, por otra parte critica la interpretación de esta norma que da el Servicio, *“por cuanto este postula que al estar contenida en un artículo diverso ello supone que el artículo 51 está dirigido a los socios que mantienen operaciones no habituales con la Cooperativa –algo que no dice en ninguna parte el precepto– y que el artículo 52 se refiere a quienes mantienen operaciones habituales, cuestión que no es posible concluir de modo alguno”*.

Posteriormente, nuestro máximo tribunal señala que la norma contenida en el artículo 51 de la LGC –conforme a su redacción e historia fidedigna–, establece una norma general que está dirigida a quienes realizan operaciones habituales con la Cooperativa, y que el artículo siguiente solo contempla un aspecto formal de la franquicia.

Acto seguido, la sentencia en análisis se refiere a historia fidedigna del artículo 51 de la LGC, análisis que resulta ser idéntico al del caso Sociedad Agrícola Colico Ltda. con SII Dr. Puerto Montt”, causa rol N° 5.669-2013, por lo tanto me remitiré a lo ahí señalado.

Finalmente, concluye el referido fallo que habiéndose declarado de modo expreso que los excedentes distribuidos a los socios no estarían gravados con impuesto alguno para ellos, no corresponde al Servicio, como tampoco a los juzgadores, hacer una interpretación que pretenda desvirtuar tan expresa determinación del legislador, máxime si también se ha declarado de modo también explícito, que los remanentes que distribuye la Cooperativa no tienen la calidad de utilidad y, por ende, no constituyen renta. Al carecer de tal calidad, no son susceptibles tampoco, de generar impuesto alguno. En este sentido, y por las mismas razones señaladas anteriormente, no compartimos este criterio.

Cabe hacer presente que esta sentencia no se pronuncia respecto a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, si no que estima que la infracción de ley que hace anulable la sentencia se refiere a una errada interpretación del artículo 51 en relación al 52, ambos de la LGC y del artículo 17 N° 4 del DL 824. De esta manera, la sentencia no se pronuncia sobre otras alegaciones de infracción de ley del recurrente.

Así, el resto de las sentencias dictas por nuestra Excma. Corte Suprema conociendo de recursos de casación en el fondo, han sido dictadas en idéntico tenor o muy similar.

Por último, especial relevancia cobra el fallo dictado con fecha 26 de mayo de 2015 por nuestra Excma. Corte Suprema, donde acogiendo un recurso de casación deducido por un reclamante Cooperado, en la causa Rol N° 17.588-2014, rechaza el recurso de casación deducido por el SII, ratificando el criterio que había venido sosteniendo acerca de la tributación de los socios de las cooperativas, pero agrega un nuevo argumento que dice relación con una presunta infracción al principio de legalidad.

En este sentido, el considerando sexto del fallo antes mencionado, señala lo siguiente: *“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”.

De esta manera, como claramente se puede advertir, nuestro máximo tribunal termina por desestimar completamente la interpretación del Servicio de Impuestos Internos, ello al señalar que esta constituye “una vulneración al principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria”, por cuanto no resulta admisible una interpretación sistemática que llegue a hacer deducciones o conclusiones sobre el alcance de los artículos 51 y 52 de la Ley de Cooperativas, especialmente, por cuanto únicamente por ley se podrían establecer impuestos, exenciones o modificar las ya existentes y no a través de una interpretación administrativa.

VII CONCLUSIONES

Finalmente y a modo de conclusión, creo que en este momento los argumentos postulados por quienes estiman que los Cooperados, con contabilidad completa y renta efectiva, deben tributar por los excedentes que le son distribuidos producto de operaciones habituales realizadas entre estos y las Cooperativas, deberían prevalecer, pues son más fuertes y coherentes con nuestro sistema jurídico, que aquellos razonados por quienes estiman lo contrario. Sin embargo, como se ha expuesto en este trabajo, nuestro máximo Tribunal ha estimado lo contrario, si bien resulta poco probable que la doctrina proveniente de nuestro máximo tribunal sea modificada, me parece que no resulta ser lo suficientemente integra en su razonamiento, pues deja diversos elementos sin respuesta aparente.

Una de las cuestiones que a mi parecer ha quedado sin una respuesta lógica aparente, dice relación con el hecho que nuestro Máximo Tribunal al resolver materias como las que nos convoca, principalmente se refiere a dos aspectos centrales. El primero dice relación con la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, y el segundo, con el problema de fondo respecto a la tributación propiamente tal de los excedentes. De esta manera nuestra Excma. Corte ha dicho en reiteradas ocasiones, al aplicar el artículo 26 del Código Tributario, que conforme el Oficio N° 549 de

2008, los contribuyentes han entendido que los excedentes provenientes de operaciones habituales entre la Cooperativa y sus Cooperados no tienen el carácter de renta, es decir, constituirían ingresos no renta. Sin embargo, al tratar el tema de la tributación, nuestro máximo tribunal ha señalado que los excedentes antes referidos tienen el carácter de renta exenta, ello en atención al artículo 51 de la LGC. Así, como claramente se puede apreciar, nuestra Excm. Corte Suprema, le otorga a los excedentes un doble carácter, el de ingreso no renta por una aparte, y el de renta exenta por la otra, lo cual resulta ser totalmente errado, pues no se puede aplicar ambos tratamientos tributarios a un solo concepto. Me parece que para salvar esta situación, el Excmo. Tribunal debería dejar de considerar el artículo 26 del Código Tributario como norma infringida, y simplemente fundamentar sus sentencias en el artículo 51 de la LGC.

Por otra parte, conviene hacer presente el hecho que la Excm. Corte Suprema, en diversos fallos que vienen a marcar una primera etapa de sentencias referidas al tema de Excedentes, se limitó a resolver todos los recursos de casación que conoció por esta materia, prácticamente de la misma forma, así basta con revisar dichos fallos¹⁰⁶, pues presentan idénticas transcripciones. Al respecto, me permito señalar que esto ha traído operativamente grandes dificultades en el cumplimiento de los referidos fallos, pues se han presentado diversas situaciones, por ejemplo existen casos en que el acto reclamado corresponde a una Resolución, la cual responde a diferencias generadas por temas de excedentes, por lo tanto correspondería que nuestro máximo tribunal la deje sin efecto en forma íntegra, y así posteriormente el SII dicte el acto administrativo correspondiente que determine nuevamente una pérdida y/o un FUT. Sin embargo ha ocurrido que el acto reclamado corresponde a una Liquidación, la cual contiene solo algunas partidas relacionadas a excedentes repartidos por Cooperativas, y otras partidas correspondientes a otros temas, como por ejemplo gastos rechazados, sin embargo nuestro máximo tribunal ha dejado sin efecto la totalidad de la Liquidación, fundando su fallo únicamente en temas de excedentes, y sin referirse de forma alguna a la otra materia que formaba parte de la Liquidación. En efecto como se puede apreciar, esto genera una falta de coherencia en algunos fallos, la cual se

¹⁰⁶ ROL C.S. 6.897-2013; ROL C.S. 5.176-2013; ROL C.S.: 7.803-2013; ROL C.S. 12.039-2013); ROL C.S.: 14.249; ROL C.S. 8.382-2013; ROL C.S.: 10.449-2013); ROL C.S.: 2.593-2014; ROL C.S. 17.588-2014; ROL C.S. 21.330-2014); ROL C.S. 20.723-2014, entre otros.

debe únicamente a la utilización de la misma transcripción de la sentencia aplicada a distintos casos, los que desde mi punto de vista debiesen haber sido resueltos observando las particularidades de cada caso.

Por último quisiera referirme a la recién promulgada Ley N° 20.780, la cual contiene nuestra esperada reforma tributaria, al respecto debo reconocer que existía cierta expectación en relación a las modificaciones que la referida Ley contemplaba para el artículo 17 del DL 824. Así este artículo fue modificado en su numeral N° 11, el cual rige a contar del primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley, ello según el artículo 18 Transitorio de la Reforma Tributaria.

Así el nuevo numeral, que posteriormente explicaré, señala lo siguiente:

“11° .- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, la Cooperativa deberá considerar que los ingresos brutos corresponden a operaciones con personas que no sean socios cuando provengan de:

- a. Cualquier operación que no sea propia del giro de la Cooperativa, realizada con personas que no sean socios.*
- 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 costos de fabricación, producción o prestación de éstos, signifiquen más del 50% de su valor de costo total. La Cooperativa deberá llevar un control en el Libro de Inventarios y Balance, que permita identificar el porcentaje señalado. No se considerarán formando parte de los ingresos brutos de la Cooperativa aquellos provenientes de utilizar o consumir, a cualquier título, materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones proporcionadas por los socios de la respectiva Cooperativa y que formen parte principal de los bienes o servicios del giro de la Cooperativa. Tampoco se considerarán los bienes o servicios del giro de la Cooperativa que sean utilizados o consumidos, a cualquier título, entre ésta y sus Cooperados”.

Al respecto me gustaría señalar que esta modificación, viene a cumplir con un mandato que el texto anterior de la norma encomendaba al Presidente de la República, esto es la dictación de un reglamento que dispusiera la aplicación de las normas contenidas en el numeral 2° del artículo 17 del DL 824, ello es, explicar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las Cooperativas con Cooperados o no Cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros. Sin embargo dicho reglamento no fue dictado, razón por la cual nuestro legislador de reforma tributaria 2014 estimó que era un tema de “relevancia” explicar claramente dichas circunstancias, lo cual conforme a lo que se ha expuesto en este trabajo, no era precisamente la aclaración que se esperaba, ello dado que en primer lugar se refiere a la tributación de la Cooperativa y no del Cooperado, la que se encuentra en el numeral 4° del artículo 17 del DL 824 y no en el numeral 2° al que se refiere la modificación, y en segundo lugar, y producto de lo anterior, no se pronuncia respecto a la tributación que le corresponde al Cooperado respecto de los excedentes que reciba de la Cooperativa producto de operaciones habituales, lo cual considero que es lamentable dado que esta era una buena oportunidad para definir claramente el tema y dejar de lado las construcciones doctrinarias-jurisprudenciales que no convencen con su razonamiento.