

Temas Tributarios

MINISTERIO DE ECONOMIA,
FOMENTO Y TURISMO

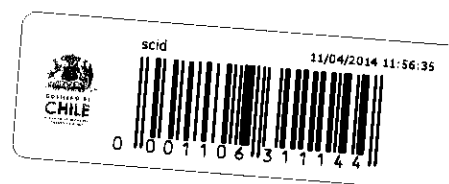
11 ABR 2014

ENVIADO A: *Coop*

CORPORACION FORO EMPRESARIAL COOPERATIVO



JULIO /2013.



PRESENTACIÓN

El presente Informe recopila el trabajo de diversos abogados respecto a la naturaleza de los Remanentes y Excedentes de las Cooperativas y las consecuencias tributarias de la calificación que se les asigna.

Las Cooperativas agrupadas en el Foro Empresarial Cooperativo adscriben al contenido en este informe y en cumplimiento de los objetivos establecidos en el artículo 2° de sus Estatutos, la presentan a las autoridades administrativas con competencia en la materia con el propósito de otorgarles un marco legal que les permita ajustarse a los conceptos técnicos asociados a los resultados económicos de las operaciones de las cooperativas, de sus socios y terceros

RESUMEN EJECUTIVO DEL INFORME

A continuación, se presenta un resumen de las ideas esenciales contenidas en el presente Informe, en el cual se explica la naturaleza jurídica de los remanentes y excedentes:

- La voz excedente posee un genuino sentido histórico, el cual ha trascendido a su origen en el primer estatuto de la Cooperativa de Rochdale en el año 1848. Desde entonces, ha mantenido su fuerza y ha generado un valor adicional al consagrarse y adentrarse en normas jurídicas, de aplicación universal, que la han recogido y aplicado en los ordenamientos vigentes, pasando a integrarse en la vida social y económica actual.
- El concepto de excedente forma parte de una norma conocida como el retorno de excedente en proporción a las compras u

operaciones que realiza el socio en una cooperativa de consumo, como lo fue en un primer propósito aquella entidad constituida en Rochadale. Se conoce a dicha norma como un principio consistente en distribuir el excedente social a quienes lo han generado.

- La configuración del excedente entronca directamente con la naturaleza jurídica de la cooperativa, la cual es definida como asociación, que la hace diferenciarse de una sociedad con respecto a la finalidad u objeto que cada uno de estos entes persigue.
- La falta de propósito lucrativo no constituye una declaración vinculante o que la excluya en el caso de las cooperativas, sino que constituye un elemento intrínseco de su propia naturaleza, puesto que precisamente la fórmula del retorno de los excedentes impide que la asociación respectiva persiga como fin primigenio una ganancia o lucro que distribuir a sus asociados.
- La legislación chilena sobre cooperativas se encuentra contenida en la actualidad en el D.F.L. N° 5 de 25 de Septiembre de 2003, publicado en el Diario Oficial de 17 de febrero de dicho año. En ésta, al igual que sus antecesoras, se recoge el significado primitivo de la voz "excedente" y aunque sin definirlo, se refiere al saldo económico que se produce después de haberse efectuado las diferentes operaciones que establece el artículo 38 de la ley.
- El remanente por su parte, es definido en el artículo 38 de la ley como "el saldo favorable del ejercicio económico."
- La configuración que hace el artículo 38 de la ley de cooperativas para determinar, establecer y distribuir el excedente, demuestra que éste es un sobrante de la operación efectuada con los socios, lo cual hace culminar al referido artículo, que dicho sobrante o excedente deberá distribuirse entre los socios. Es decir, el excedente se devuelve a quienes lo han generado.
- La cooperativa no ha generado una utilidad o beneficio en su actividad, pues los socios le han pagado los bienes y servicios que se les han entregado o suministrado, o la cooperativa ha pagado a los socios los suministros que éstos le han entregado a fin de transformarlos y enajenarlos a terceros no socios, cual fue el objeto de ingresar como

asociados, de manera tal que el excedente lo han producido ellos mismos. Es por ello, que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas establece que los excedentes están exentos de todo impuesto.

- Una asociación cooperativa tiene por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios, según lo dispone el artículo 1° de la ley del ramo. Tal objeto social de toda cooperativa se ejecuta por medio de la ayuda mutua. Al establecerse este objetivo, el fin de lucro resulta excluido, no por una declaración de los socios, sino por cuanto el objeto perseguido no lo constituye un beneficio económico, sino que el mejoramiento de la vida de los socios, quedando excluida la repartición de los beneficios que pudieren provenir del ejercicio de la actividad de la empresa, como ocurre en todas las sociedades civiles o mercantiles.
- Las cooperativas por excepción ejecutan operaciones con terceros, ya que por regla general sólo las desarrollan con sus socios. Cuando realiza operaciones con terceros ajenos a la cooperativa, la legislación actualmente vigente dispone que los excedentes deban distribuirse a prorrata de las cuotas de participación. En tales casos, los remanentes obtenidos están gravados con impuesto a la renta.
- Tal forma de tributación reconoce la inexistencia de una renta en el excedente, ya que tan sólo en el caso que el remanente previo sea producido en una operación con un tercero, se transforma en renta.
- La distinción entre las operaciones con socios y terceros constituye un factor esencial que tiene un efecto no sólo tributario, sino también en el retorno del excedente, que debe ser devuelto a quienes participaron en la cooperativa a través de sus operaciones.
- Desde un punto de vista tributario las operaciones efectuadas con terceros pasan a revestir el carácter o naturaleza de mercantiles, por lo cual deben quedar afectas a la tributación general que grave operaciones similares efectuadas por otros sujetos, sin importar la naturaleza misma de quien las ejecuta, por cuanto frente a iguales circunstancias o hechos deben tener un igual tratamiento.
- Cuando las leyes cooperativas y tributarias se refieren a terceros, están indicando la actividad de una persona que

suministra, entrega, vende y proporciona productos similares a los de los socios a la cooperativa y no se refiere, al comerciante que adquiere tales productos de la cooperativa.

- Pretender establecer que los socios de una cooperativa deben ser considerados como terceros, no sólo implica desnaturalizar la organización cooperativa establecida por la ley, sino también significa contrariar derechamente la normativa legal y conculcar el artículo 19 N° 15 de la Constitución Política de la República, el cual reconoce el derecho de asociación en forma amplia.
- La legislación chilena ha tenido una invariable posición sobre el carácter no lucrativo de la empresa cooperativa y nada ni nadie puede cambiar su naturaleza esencial, sin destruirla.
- Cambiar la normativa en esta materia requeriría efectuar un cambio en la estructura esencial de la institución, desvirtuándola de tal manera, que dejaría de poder ser denominada cooperativa.
- Ante estos hechos, el legislador tributario de 1974, al dictar el D.L. N° 824, en cuyo artículo 1° se contiene el texto de la ley de la Renta, excluyó de dicha normativa a las cooperativas, tal como consta del artículo 17 del mismo D.L. N° 824.
- Las cooperativas no son ni han sido sujetos tributarios de la ley de la Renta, salvo en los casos en que expresamente alguna disposición legal lo haya establecido y con posterioridad a la vigencia del citado D.L.
- Esta situación de excepción se reconoce en el último inciso del artículo 49 de la ley, el que dispone que no obstante todas las exenciones establecidas en la citada disposición, 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, normativa que es aplicable a las cooperativas en cuanto realizan operaciones con terceros que no tienen la calidad de socios.
- La separación de la normativa tributaria aplicable a quienes no se encuentran dentro del código cooperativo de aquellas que si lo están, tiene importancia, influencia y decisión con respecto a la facultad interpretativa que posee el Director

del Servicio de Impuestos Internos, a quien la ley le ha encomendado la interpretación administrativa de las disposiciones tributarias. Las normas contenidas en el artículo 17 de dicho D.L. no constituyen normas tributarias, sino por el contrario, especifican la condición extra tributaria de las entidades reguladas en la ley de cooperativas.

- El N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824, expresamente se remite al Impuesto a la Renta. Ello significa que es la ley la que dispone y manda que el remanente de determinadas operaciones se debe afectar conforme lo dispone la referida ley de la Renta.
- El N° 2 del art. 17 del D.L. 824 excepcionalmente grava con impuesto a la Renta de Primera Categoría al remanente que se obtenga por las operaciones realizadas con personas que no sean socios. El N° 11 del mismo artículo dispone que para fines de aplicar la tributación que antecede el Presidente de la República, previo informe de los Ministerios de Economía y Hacienda, determinará en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones con cooperados o no cooperados se entenderán realizadas con sus socios o terceros.
- A la fecha de este informe, el Presidente de la República no ha hecho uso de esta facultad.
- La delegación de facultades al Presidente de la República contenida en el art. 17 N° 11 del D.L. 824 para la definición del hecho gravado, atenta contra el principio de legalidad de los tributos y desde nuestra perspectiva, hace inaplicable el N° 2 del art. 17 del D.L. 824 por inconstitucional.
- En el hipotético caso de estimarse que esta delegación es válida, la tributación del N° 2 del art. 17 del D.L. 824 no puede ser aplicada porque el Presidente de la República no ha hecho uso de esta facultad.
- En el improbable evento que se considere que sí corresponde aplicar la tributación del art. 17 N° 2, a pesar de no haberse dictado el Reglamento del N° 11 del mismo artículo, el Servicio de Impuestos Internos no sólo carece de cualquier competencia legal para interpretar el artículo 17, sino para aplicarlo de una manera distinta a la señalada en el propio texto legal, puesto que la autoridad presidencial no se ha ocupado de la materia. La potestad reglamentaria, en el caso

del D.L. N° 824 determinada específicamente no puede ser suplida o menoscabada por otras autoridades que no sean el propio Presidente de la República.

- En el evento de aplicarse la tributación del 17 N° 2 del D.L. 824, las operaciones de las cooperativas productivas con personas que no sean socias no puede confundirse con las ventas realizadas a terceros, ya que el concepto de "operación" difiere al de "venta".
- Tanto la Ley de Cooperativas como el Código de Comercio y el propio significado de la voz "operación", se refieren a ella como un conjunto de actos consecutivos y no a actos individualmente considerados.
- A la luz de las normas del Derecho Cooperativo, las operaciones pueden ser entendidas como el conjunto de actividades que realiza la cooperativa y que le permiten la consecución de su objeto social, estando definidas en el Estatuto de cada institución.
- Cuando las leyes cooperativas y tributarias se refieren a terceros, están indicando la actividad de una persona que suministra, entrega, vende y proporciona productos similares a los de los socios a la cooperativa y no se refiere, al comerciante que adquiere tales productos de la cooperativa.
- Este mismo criterio ha sido adoptado en la jurisprudencia administrativa española. Al efecto, se cita un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre la determinación de los ingresos extra cooperativos relacionados con terceros, ante la consulta vinculante formulada por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España, el que concluye que la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extra cooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios.

NATURALEZA JURIDICA DE LOS REMANENTES Y EXCEDENTES QUE LES
PERTENECEN A LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS EN LA
LEGISLACION CHILENA.

1. DE LA NATURALEZA JURÍDICA.

El estudio de la naturaleza jurídica de una institución, requiere adentrarse en el fin que se persigue al desentrañarla respecto de un determinado ente, para lo cual debemos saber el sentido de lo que se denomina como naturaleza.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua da diversas definiciones de lo que entiende por la voz naturaleza, entre las cuales cabe mencionar, para los fines de nuestro estudio, al menos dos, a saber: "Esencia y propiedad característica de cada ser" y "Virtud, calidad y propiedad de las cosas."

Aristóteles en su tratado de Metafísica señala: "Una definición no es simplemente la expresión adecuada a la noción de un objeto, porque en tal caso todo nombre sería una definición. La definición es una expresión que designa un objeto primero; y por objeto primero entiendo todo aquel que en su noción se refiere a otro."

Walter Brugger¹ señala que la naturaleza de algo dice "relación al nacimiento, al origen, designando en primer lugar la pluralidad natural (es decir, nativa, resultante o surgida del nacimiento) de un viviente. En un sentido amplio, se llama naturaleza el modo de ser de cada ente, tal como le corresponde por su origen. Aunque con frecuencia no se hace distinción entre naturaleza y esencia, sin embargo, tomando la palabra en su acepción estricta, naturaleza añade la esencia en un momento dinámico; o sea, ésta se llama naturaleza en cuanto principio del desarrollo del ente, en cuanto fundamento interno de sus dimensiones activa y pasiva. Considerado desde este punto de vista, todo ente tiene su naturaleza. Esta naturaleza es el plan constructivo entrañado en todo ser y, por lo mismo, la norma determinante de su obra."

¹ Diccionario de Filosofía. 9ª edición, Editorial Herder, 1978.

El análisis que se efectuará, más adelante, sobre la base de tales definiciones, permitiría lograr establecer las características principales de las voces que utilizan las normas de las cooperativas sobre los remanentes y los excedentes.

Cuando nos referimos a las normas que utilizan las cooperativas, nos estamos refiriendo a los primeros estatutos de la cooperativa de Rochadale, que constituyeron los denominados "**Principio de Rochadale**", como a las normas legales, estatutarias y doctrina generada a partir de 1848, en las diversas legislaciones sobre la materia que interesa a este estudio.

Tales normas que utilizaron las cooperativas primeras, fueron incorporadas a la legislación de cada país, en los cuales tales instituciones se han desarrollado, como asimismo fueron recogidas por la jurisprudencia judicial y por la doctrina elaborada por quienes se han ocupado del estudio de las cooperativas.

2. CONCEPTO DE REMANENTE Y EXCEDENTE EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.

La legislación chilena sobre cooperativas se encuentra contenida en la actualidad en el D.F.L. N° 5 de 25 de Septiembre de 2003, publicado en el Diario Oficial de 17 de febrero de dicho año.

La primera ley que se dicta, fue la N° 4.058, publicada en el Diario Oficial de 30 de Septiembre de 1924. Posteriormente se promulgaron diversas leyes sobre cooperativas y un Reglamento de carácter general, del año 1936. En el año 1960, se dictó el D.F.L. N° 326, mediante el cual se pretendió derogar toda la legislación anterior sobre la materia, sustituyéndola por dicho cuerpo legal que se denominó: "Ley General de Cooperativas." Esta última legislación, puede decirse que fue la que logró establecer en la forma más clara y precisa un cuerpo normativo integral sobre cooperativas. Este D.F.L., fue modificado por el D.R.R.A. N° 20 de 1963, el cual rigió hasta el año 2003, pues se le introdujeron importantes modificaciones

por la ley N° 19.382, lo que se tradujo en la dictación del D.F.L. N° 5, antes indicado.

El referido D.F.L. N° 326 es el primer cuerpo legal que establece las voces "remanentes" y "excedentes". En efecto, el Título VI de dicha legislación se denomina "De los remanentes y excedentes".

Sin establecer propiamente una definición señala que la voz "remanente" significa "el saldo que arroje el balance anual, una vez deducidos los gastos generales, las amortizaciones de todo género y los intereses del capital, constituyen los remanentes del período respectivo."

La legislación actualmente vigente modificó dicha norma señalando en el artículo 38 de la ley que se entiende como **remanente** "el **saldo favorable del ejercicio económico.**" Tal definición, es complementada por el artículo 104 del Reglamento de la ley², norma que establece: "Se denomina remanente el saldo favorable del ejercicio económico, determinado mediante un balance, confeccionado de conformidad con las norma y principios de general aceptación y a las disposiciones legales generales y especiales aplicables a los distintos tipos de cooperativas."

A su vez, "excedente" en la legislación del año 1960, se indica como "la parte que corresponda a operaciones realizadas por la cooperativa con los socios, se repartirá entre éstos, a prorrata de aquéllas."

La ley vigente no define al excedente ni señala ningún concepto del mismo, sino que se limita a establecer la forma en que éste se genera, disponiendo al efecto: "el saldo, si lo hubiere, se denominará excedente y se distribuirá en dinero entre los socios o dará lugar a la emisión liberada de cuotas de participación."

De la exposición precedente se tiene pues que en la actualidad sólo se ha definido la voz "remanente" y la expresión excedente tiene una definición en la legislación derogada, sin que haya sido reemplazada por otra.

² Decreto Supremo N° 101 de 7 de Abril de 2004, del Ministerio de Economía.

Consecuentemente, el excedente es un saldo que se produce después de haberse efectuado las diferentes operaciones que establece el mismo artículo 38 de la ley.

Dada la importancia, para nuestro estudio de las palabras utilizadas en la legislación, cabe preguntarse que significan tales palabras.

Una palabra tiene significado, según una convención. Es decir una significación arbitraria establecida histórica e intencionalmente³. Dicha convención resulta ser el lenguaje de la razón y cobra sentido para expresar las razones universales de los entes y su existencia se debe a su vez, a la razón⁴.

El concepto de **excedente**, establecido en el primer estatuto de la Cooperativa de Rochdale⁵, en el año 1848 y perfeccionado en la reforma introducida a dicho estatuto en el año 1854, forma parte de una norma conocida como el **retorno de excedente** en proporción a las compras que realiza el socio en una cooperativa de consumo, como lo fue en un primer propósito aquella entidad constituida en Rochdale⁶.

Se conoce a dicha norma como un principio consistente en **distribuir el excedente social a quienes lo han generado**.

³ Véase "La filosofía aristotélica del lenguaje", Jaime Araos San Martín. Eunsá, 1999. Párrafo 14.

⁴ Véase *Ibidem*, párrafo 15. El mismo autor expresa: "las palabras son símbolos de los conceptos y éstos son semejanzas de las cosas reales; las palabras, por su parte, no son las mismas para todos los pueblos, mientras que los conceptos, como las cosas reales, sí lo son." Prosigue más adelante: "'En virtud de la convención la palabra remite al pensamiento, y en virtud de la semejanza el pensamiento lleva al ser. El ser es la medida de lo que se dice y de lo que se piensa. Esto quiere decir que la palabra, como el pensamiento, es recto en la medida que alcanza y muestra las cosas mismas y que, por tanto, éstas constituyen el criterio último de su rectitud, dicho en terminología aristotélica: de su verdad. El filósofo lo afirma expresamente: "El lenguaje es verdadero según sean las cosas mismas" (De interpretatione, 9,19 a 33). Prosiguiendo en el análisis, el autor citado (p. 91) indica que la palabra "presupone al concepto e incluye la significación, también se debe decir que es según naturaleza. No es una confusión de factores, sino una precisa articulación: la naturaleza queda recogida en la convención y, por eso, es correcto afirmar de la palabra, considerada como un todo, que su ser es convencional."

⁵ La historia asigna a Charles Howarth la concreción de este principio, en la redacción que se contiene en los estatutos de la cooperativa.

⁶ El artículo 22º, establecía, en el texto del primitivo estatuto: "En cada asamblea general trimestral, los directivos, en su informe financiero, publicarán el importe de los beneficios realizados por la sociedad durante el trimestre precedente, el cual será repartido como sigue: un interés de tres y medio por ciento anual se pagará a todas las participaciones liberadas antes del principio del trimestre; los beneficios restantes se pagarán a cada socio en proporción al importe gastado en el almacén."

Hemos efectuado el análisis que antecede, para buscar lo más exactamente posible el concepto de excedente a fin de que la interpretación que se haga de dicha palabra, no admita equívocos o conduzca a interpretaciones ajenas al mismo concepto original.

No se trata de adaptar el término "excedente" a una determinada concepción, sino que dicha voz, debe entenderse en el genuino sentido histórico en la cual fue utilizada, de manera tal que la norma ha trascendido su historia misma, proyectándose más allá de su texto originario, no pudiéndose imputarle haberse quedado encerrada en sí misma, sino por el contrario mantiene su fuerza y valor originario, generándose un valor adicional al consagrarse y adentrarse en normas jurídicas que la han recogido y aplicado en los ordenamientos vigentes, pasando a integrarse en la vida social y económica actual.

El entendimiento del concepto de excedente implica adentrarse en un texto originalmente extra legislativo, como lo fueron los primeros estatutos de la cooperativa de Rochadale y seguidamente, ya convertida en norma jurídica, su entendimiento debe estar acorde con una interpretación legal.

De este modo, la norma estatutaria, como fue establecida "lejos de acabarse en su primitiva formulación, tiene un vigor actual y unido con el ordenamiento del cual forma parte integrante, y está destinada a pasar y a transformarse en la vida social, a cuya disciplina debe servir", como lo ha formulado Emilio Betti⁷.

A su vez, se impone en nuestro medio recurrir al lenguaje utilizado comúnmente, el cual en la mayoría de los casos se encuentra contenido en el Diccionario de la Lengua Española, que se utiliza para establecer el correcto significado de las palabras, además de su acabada perfección, en cuanto a definirlas.

Si recurrimos a dicho diccionario la expresión **remanente** se define como "aquello que queda de algo", definición que es congruente con la que emplea el texto legal vigente, puesto que utiliza la voz "saldo", la cual a

⁷ La interpretación jurídica. Lexis Nexis. Santiago, Chile, 2006. Párrafo /.

su vez se define como "cantidad positiva o negativa que resulta de una cuenta".

Hasta aquí, el concepto de remanente no prejuzga acerca de su contenido, ni menos permite obtener un efecto negativo o positivo del mismo, puesto que la ley lo toma como una operación contable, en cuanto **es un saldo favorable**, de manera tal que si el mismo fuere negativo, no podría denominarse remanente. Ello marca una diferencia con la legislación que antecedió a la actualmente vigente, pues no se pronunciaba sobre si el remanente era positivo o negativo.

El hecho de que en la actualidad se denomine remanente cuando solamente se trata de un saldo positivo, puede entenderse como un concepto, mediante el cual el legislador impone una norma contable, frente al saldo favorable que resulta de la cuenta que presenta la administración de la cooperativa. Si la cuenta fuere negativa, no existe remanente por cuanto no queda nada del "algo", al cual se refiere el concepto, según ya lo hemos visto anteriormente. De este modo se concluye, que tan solo existe remanente si este es positivo o favorable.

En cuanto al concepto de **excedente**, el mismo Diccionario en la tercera acepción del término indica "**lo que sobra**", agregando para ilustrar la definición: "Material excedente". Puede apreciarse la similitud de los conceptos existentes entre remanente y excedente.

El legislador⁸, adoptando el texto del estatuto de Rochadle, ha impuesto el término "excedente" para configurar el sobrante que resta después de haber pasado por la operación del establecimiento del remanente, según examinaremos más adelante.

Interesa en este Capítulo, referirnos a las palabras⁹ utilizadas en la doctrina y en la legislación para configurar los conceptos de remanentes y excedentes, con el propósito de no desviar su aplicación, interpretación y

⁸ La expresión legislador utilizada debe entenderse referida a prácticamente todas las legislaciones que han establecido normas sobre cooperativas.

⁹ Cabe recordar el famoso diálogo de Platón en el "Cratilo" en el cual expresa: "Me temo, Hermógenes, que parecerá cómico explicar las cosas por medio de las letras y las sílabas que las imitan. No obstante, es ello necesario, ya que no tenemos a nada mejor a que recurrir para hallar la verdad de los nombres ...".

genuino sentido de la ley (verus sensus legis o vrai sens de la loi)¹⁰, conforme lo determina el artículo 23 del Código Civil.

En consecuencia el entendimiento que demos a las expresiones utilizadas por el legislador como "remanentes" o "excedentes", encuentran su sentido genuino en la expresividad lograda en el origen del concepto que se pretendió alcanzar y ampliamente logrado al instituirse la primera cooperativa en Rochdale, en el año 1844.

Pretender salirse del sentido de tales expresiones, claramente se caería en una distorsión del lenguaje derechamente, sin perjuicio de vulnerar el verdadero sentido de las disposiciones legales como examinaremos más adelante.

3. LOS TEXTOS LEGALES.

Hemos citado anteriormente los textos legales en los cuales aparecen las expresiones remanentes y excedentes, por lo cual procederemos al análisis del origen y efecto de los valores económicos que representan tales normas legales y de como generan un tipo especial de asociación, la cooperativa, la cual no tiene un propósito lucrativo.

La falta de propósito lucrativo no constituye una declaración vinculante o que la excluya en el caso de las cooperativas, sino que constituye un elemento intrínseco de su propia naturaleza, puesto que precisamente la fórmula del retorno de los excedentes impide que la asociación respectiva persiga como fin primigenio una ganancia o lucro que distribuir a sus asociados. Consecuente con ello, los miembros de una cooperativa no podrían alterar el sistema de generación de remanentes y excedentes, por una decisión en sus estatutos u otra formula convencional, pues trastornarían la entidad, entrando en una formula jurídica afectando de nulidad absoluta el estatuto o convenio que alterare las bases mismas de la asociación cooperativa.

¹⁰ Véase el texto "La historia dogmática de las normas sobre interpretación" del académico Alejandro Guzmán B., en "Interpretación, Integración y razonamiento jurídicos". Conferencias y ponencias presentadas en el Congreso realizado en Santiago y Viña del Mar entre el 23 y 25 de Mayo de 1991. Editorial Jurídica de Chile.

La fórmula que establece la normativa legal consiste en establecer el resultado del ejercicio o saldo favorable, según la expresión del artículo 38 de la ley, lo cual constituye el remanente, de manera tal, que anualmente la cooperativa debe determinar dicho saldo. Una vez que se ha efectuado su determinación, pasa a denominarse remanente. Para ello, debe estarse a las normas contables generalmente aceptadas.

De dicho **remanente** deben cubrirse las **pérdidas de los ejercicios anteriores** si las hubiere, en forma obligatoria, conforme a la expresión imperativa formulada en el artículo 38 de la ley.

Igualmente, del remanente deben destinarse los valores que correspondan a los **fondos de reserva**, los cuales pueden ser **voluntarios o legales**.

Los fondos voluntarios, son creados por acuerdos de las asambleas de socios y en caso alguno puede excederse del 15% del patrimonio de la cooperativa en su cuantía o volumen¹¹. Hacen excepción a esta norma, las cooperativas de ahorro y crédito y las abiertas de vivienda.

Del remanente debe destinarse la parte necesaria para **remunerar el capital**, en conformidad a lo que establece cada estatuto, existiendo libertad para disponer normativamente el interés del capital¹².

Agrega la norma legal, que "por último", es decir no hay más exacciones o distribuciones que efectuar al remanente, se tiene el **excedente**.

Toda la configuración que hace el artículo 38 de la ley de cooperativas para determinar, establecer y distribuir el excedente, demuestra que **éste es un sobrante de la operación efectuada con los socios**, lo cual hace

¹¹ Se desconoce el origen de dicha limitación, que en el texto legal reformado no tenía límite alguno, lo cual quedaba enteramente entregado a la voluntad de los socios. La intervención del Estado para constituir fondos voluntarios de reserva, ciertamente que no se compadece con una entidad privada cuyo objetivo es el de mejorar las condiciones de vida de sus socios, en conformidad como lo dispone el artículo 1° de la ley.

¹² El texto del D.R.R.A. N° 20 de 1963, que antecede a la reforma de la ley n° 19.832, establecía que el interés máximo anual de los aportes de capital sería fijado por la División de Cooperativas, previo informe de la Comisión Nacional del Ahorro.

culminar al referido artículo, que dicho sobrante o excedente deberá distribuirse entre los socios.¹³

Es decir, el excedente se devuelve a quienes lo han generado, puesto que la cooperativa ha cubierto sus costos, ha remunerado el capital de los socios, en la forma estipulada en los estatutos, de manera tal que no puede guardarse para si los valores excedentarios, salvo que la ley o los mismos acuerdos de los socios le den un destino específico, según lo hemos señalado anteriormente.

La cooperativa no ha generado una utilidad o beneficio en su actividad, pues los socios le han pagado los bienes y servicios que se les han entregado o suministrado, cual fue el objeto de ingresar como socios, de manera tal que el excedente lo han producido ellos mismos. Si los bienes o servicios entregados a los socios por la cooperativa en el valor exacto para cubrir los gastos de operación, obviamente no se generaría un excedente, pues el valor pagado por tales bienes o servicios habría cubierto todos los gastos de la empresa, de manera tal que nada habría que devolver.

La configuración del excedente entronca directamente con la naturaleza jurídica de la cooperativa, la cual es definida como asociación, que la hace diferenciarse de una sociedad con respecto a la finalidad u objeto que cada uno de estos entes persigue.

En efecto, en virtud de la definición que da el Código Civil de la sociedad en el artículo 2053, señalando que "la sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan", se diferencia completamente de una cooperativa, la cual, por de pronto se sitúa en el ámbito de las asociaciones, por disponerlo así la propia ley de cooperativas, en el artículo 1°, al definirla.

La mencionada disposición señala que "para los fines de la presente ley son cooperativas las asociaciones ...".

¹³ Se reproduce así el concepto del primer estatuto de la cooperativa de Rochdale.

El artículo 545 del Código Civil determina que "Una asociación se forma por una reunión de personas en torno a objetivos de interés común a los asociados".

Ahora bien, una asociación cooperativa tiene por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios, según lo dispone el artículo 1° de la ley del ramo. Tal objeto social de toda cooperativa se ejecuta por medio de la ayuda mutua, según también lo establece la misma disposición que analizamos.

De modo tal que siendo una cooperativa una asociación que de acuerdo con el principio de ayuda mutua tiene por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios, el fin de lucro resulta excluido, no por una declaración de los socios¹⁴, sino por cuanto el objeto perseguido no lo constituye un beneficio económico, sino que el mejoramiento de la vida de los socios¹⁵, quedando excluida la repartición de los beneficios que pudieren provenir del ejercicio de la actividad de la empresa, como ocurre en todas las sociedades civiles o mercantiles, conforme lo indica el artículo 2053 del Código Civil, el que igualmente resulta aplicable a las sociedades mercantiles, conforme lo establece el artículo 2 del Código de Comercio, el cual estatuye, como es el caso, que aquellos no resueltos por este Código se aplican las normas del Código Civil. El Título VII del Código de Comercio, el cual forma parte del Libro II, se refiere a la sociedad, no entregando definición alguna de ella, sino remitiéndose directamente a las especies de sociedad que se regulan en el mismo Título. La ley de sociedades anónimas N° 18.046, establece que esta especie de sociedad es siempre mercantil y la mercantilidad conlleva siempre la búsqueda de un beneficio en los términos definidos en el artículo 2053 del Código Civil¹⁶.

¹⁴ De conformidad al artículo 53 de la ley se 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 45 al 52 del Código del Trabajo".

¹⁵ Para una mayor profundización sobre la naturaleza de la cooperativa, véase el texto "Cooperativas". Abeledo Perrot, Legal Publishing Chile. Thomson Reuters., Capítulo VI., cuyo autor es Juan Pablo Román.

¹⁶ El Código Civil Italiano, en el artículo 2447 dispone que "Con el contrato de sociedad dos o más personas aportan bienes o servicios para el ejercicio de una actividad económica con el objeto de distribuirse sus utilidades." A su vez, el artículo 1832 del Código Civil francés dispone: "La sociedad se constituye por dos o más personas que convienen por medio de un contrato afectar a una empresa común los bienes o su industria con miras de participar de los beneficios o de las ganancias de la economía que podrá resultar." Se aprecia en estas dos legislaciones citadas, el propósito lucrativo de la sociedad.

El hecho que los excedentes de la operación efectuada por los socios se les deba retornar a éstos viene a constituir la forma económica de concebirse y materializarse una empresa sin utilidades o productora de renta o ganancias, pues el exceso del costo de la operación sufragado por los socios que han realizado operaciones con la cooperativa, les debe ser retornado. De lo anterior fluye la inexistencia de lucro en la finalidad de la cooperativa por su propia naturaleza y por ende el excedente carece en su esencia de ser una ganancia o beneficio, pues no constituye sino el mayor valor que en un momento el socio hubo de disponer, para recibir el servicio u obtener los bienes que la cooperativa le puede proveer. Habiéndose consumido en la operación propia de la empresa los valores entregados por el socio se le devuelven en la misma proporción en la cual hubo de contribuir para mantener la operación de la empresa.

El excedente viene a ser el procedimiento y a la vez el monto en dinero¹⁷ mediante el cual el socio recupera los valores enterados a su cooperativa, para poder materializar la satisfacción de las necesidades que le llevaron a asociarse. Dicha operación deja a la cooperativa en iguales condiciones patrimoniales que al inicio de la actividad anual o en el período que se quiera.

Se aprecia que la cooperativa, salvo **por excepción ejecuta operaciones con terceros** ya que por regla general sólo las desarrolla con sus socios. Cuando realiza **operaciones con terceros ajenos a la cooperativa**, la legislación actualmente vigente dispone que los **excedentes deban distribuirse a prorrata de las cuotas de participación**. En tales casos, los **remanentes obtenidos están gravados con impuesto a la renta**.

Tal forma de tributación reconoce la inexistencia de una renta en el excedente, ya que tan sólo en el caso que el remanente previo sea producido en una operación con un tercero se transforma en renta. Volveremos sobre esta materia más adelante.

La fórmula de distribución de los excedentes establecida a partir de la ley N° 19.832, es anómala, pues

¹⁷ Conforme al artículo 38 de la ley, el excedente sólo puede ser pagado en dinero al socio.

desvirtúa la finalidad y objeto de la cooperativa y ella deviene de la reforma introducida al D.R.R.A. N° 20 de 1963, texto que contenía la Ley General de Cooperativas. Dicho texto disponía que los excedentes, en las cooperativas de servicio, producidos con personas que no sean socios incrementaban la reserva legal. (Artículos 50 y 88). En las cooperativas de consumo se establecía que si la persona que no era socio y había generado excedente, podían serle reconocidos, siempre que ingresara como socio dentro de los seis meses siguientes a la aprobación del balance (artículo 114), ingresando a la reserva legal en caso contrario.

Decimos que es anómala la forma establecida por la legislación vigente, por cuanto en las sociedades de capital el beneficio se distribuye entre los titulares de dicho capital, que ha sido precisamente el objetivo tenido en vista por los aportantes del capital, en cambio en una cooperativa el aporte de capital no tiene dicho objetivo, según ya lo hemos indicado.

El reparto de excedentes en la forma determinada en la doctrina y en la legislación puede verse como un acto correctivo, pues devuelve los valores recibidos de los socios en exceso de aquello que correspondía pagar o entregar a la cooperativa, de manera tal que su devolución corrige los cálculos efectuados para determinar los valores o precios que la cooperativa percibe por los servicios o productos que distribuye a los socios.

El retorno de excedentes no puede estimarse que sea una forma de remuneración del capital, no sólo por cuanto la ley establece que dicha remuneración debe darse antes de determinarse el excedente, valores que cuando lo disponga el respectivo estatuto se obtienen del remanente, según se ha explicado anteriormente, diferenciándose de las operaciones de las sociedades civiles o mercantiles, las cuales precisamente remuneran el capital invertido por los titulares de éste, repartiéndose así los beneficios que les reporta el haber aportado el capital, operación que se efectúa a prorrata de tales aportaciones de capital.

El socio no tiene derecho a percibir retorno alguno de los excedentes que haya producido la cooperativa si no ha

efectuado durante el ejercicio operación alguna en ella, en atención a que dicha devolución corresponde a los valores que ha pagado el socio y que la cooperativa no puede retener para si, salvo los casos de acuerdos sociales o que así lo disponga la ley. Así tampoco el socio asegura dicha percepción, cuando inicia sus actividades la cooperativa, sino que el derecho se le genera tan sólo si hubiere efectuado alguna operación que constituya el objeto que tuvo en vista al asociarse a la cooperativa, revelándose de este modo la verdadera naturaleza del excedente, en cuanto a ser una fórmula para devolver aquella parte de los valores pagados por el socio para recibir los bienes o servicios que la cooperativa proporciona a sus socios.

De esta forma, la distinción entre las operaciones con socios y terceros constituye un factor esencial que tiene un efecto no sólo tributario, sino también en el retorno del excedente, que como se ha fundamentado, debe ser devuelto a quienes participaron en la cooperativa a través de sus operaciones.

Constituyen casos especiales dentro de la normativa de distribución de excedentes, las cooperativas de vivienda y las denominadas de trabajo.

En efecto, la regulación de las cooperativas de trabajo establece que el excedente se distribuye entre los socios en proporción al trabajo realizado por cada uno de ellos, según las normas generales que fije el respectivo estatuto. Se autoriza a los socios para efectuar retiros anticipados durante el ejercicio con cargo al excedente del mismo. El monto máximo de dichos retiros será determinado por el Consejo de Administración. La normativa legal¹⁸ establece que tales retiros no podrán ser superiores a los excedentes devengados en el ejercicio. Se regula también, los excesos percibidos.

La tributación de los excedentes de los socios de las cooperativas de trabajo, tienen un tratamiento excepcional dentro de la legislación cooperativa, pues lo hace tributar como si fueren rentas del trabajo, lo cual es efectivo, confirmando de este modo la excepcionalidad de este tipo de

¹⁸ Artículo 62 de la Ley de Cooperativas

excedentes frente a aquellos provenientes de otros tipos o clases de cooperativas.

En el caso de las cooperativas de vivienda abiertas, pues no se regula el caso de aquellas que la legislación denomina como cerradas, la normativa legal indica que los excedentes provenientes de comisiones incrementarán el patrimonio de la cooperativa, integrándose al fondo de reserva legal si éste no se hubiere completado. Si bien, en el caso de esta clase de cooperativas el excedente sigue siendo la formula para retornarle al socio la parte que pagó en exceso para obtener una vivienda, la legislación ha exigido preferir un incremento patrimonial de la entidad antes que efectuarle la devolución de aquello que ha pagado en demasía. Ello ocurre en atención al complejo desarrollo de las actividades de construcción en una cooperativa abierta, pues la actividad de construir un número importante de viviendas cada año, cuya entrega material se efectúa con posterioridad a haber recibido los aportes de capital, en la mayoría de los casos, impide establecer fehacientemente los valores que correspondería devolver como excedente, por lo cual el legislador ha determinado que ingresen al fondo de reserva establecido en la ley¹⁹. Dicha normativa se reitera en el artículo 147 del Reglamento, norma que explica la forma de cubrir los costos que pudieren generarse en un programa habitacional con posterioridad a la adjudicación de las viviendas.

4. EL AUTO BENEFICIO DEL SOCIO DE UNA COOPERATIVA.

La estructura interna de la empresa cooperativa tiene por objeto cumplir en plenitud la finalidad procurada por el socio a ingresar a una empresa de esta naturaleza y mantenerse en ella, cual es, conforme lo establece el artículo 1° de la Ley, **mejorar sus condiciones de vida.**

¹⁹ Debe notarse que tal fondo conforme a las normas legales de los artículos 40 y 84, en caso de liquidación de la cooperativa deben distribuirse entre los socios a la época de la liquidación, a prorrata de sus cuotas de participación, materia que en el caso de una cooperativa de una larga vida, sobrepasará con creces a los socios que han contribuido a la formación de tales fondos, beneficiándose aquellos que ingresaron en el período inmediato que antecede a la liquidación. Véase en el texto "Cooperativas" (Abeledo Perrot, Legal Publishing Chile. Thomson Reuters, 2012, Santiago de Chile), páginas 257 y siguientes un breve análisis de la historia de la ley actual.

De este modo, el socio procura auto beneficiarse de la actividad de su cooperativa, aportando su cuota de capital y aprovechando los servicios que la empresa le otorga, todo lo cual constituye un auto beneficio. El beneficio recibido por el socio, sólo le corresponde a él y no a la cooperativa, la cual no percibe beneficios por su actividad.

Son los socios quienes se benefician de los excedentes que la cooperativa les distribuya, retornándoles el exceso de lo pagado a la entidad por los bienes o servicios que les ha proporcionado. Es por ello, que el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas establece que los excedentes están exentos de todo impuesto.

La cooperativa es una asociación de personas, en contraste con aquellas sociedades que lo son de capital. La personalización del vínculo asociativo, siendo una característica de las cooperativas hace que el excedente de cada ejercicio sólo puede distribuirse a los socios que han efectuado operaciones con ella, precisamente por la existencia del vínculo personal que une al ente con el socio.

Las cooperativas agrícolas y campesinas, definidas en el artículo 65 de la ley, son tales aquellas "que se dedican a la compraventa, distribución, producción y transformación de bienes, productos y servicios, relacionados con la actividad silbo agropecuaria y agro industrial, con el objeto de procurar un mayor rendimiento de ella y que actúan preferentemente en un medio rural y propenden al desarrollo social, económico y cultural de los socios".

La ley indica específicamente que las distintas fases de la producción agropecuaria, que pueden desarrollarse en una sola unidad cooperativa o en varias, constituyen la actividad esencial que los socios ejecutan mediante la acción mancomunada de los mismos, con el objeto de procurar un mayor rendimiento de ella. De tal manera que la obtención de dicho mayor rendimiento colectivo y a la vez individual, constituye de acuerdo a la ley el eje central de la actividad cooperativa para estas entidades.

La actividad debe ser ejecutada sólo por socios, para dar origen al excedente, pues de lo contrario nos encontramos frente a una actividad mercantil neta efectuada por una cooperativa, la cual esta expresamente autorizada en el artículo 4° de la ley y afecta a la tributación similar a cualquier empresa que tributa en la primera categoría de la legislación de la renta.

Lógicamente que los productos que los socios entregan a la cooperativa de la cual forman parte esencial, sea bajo un contrato de suministro, de depósito u otra formula jurídica, pudiendo ser ésta un acto jurídico regulado por el estatuto social como parte de una actuación asociativa indicada en el artículo 65 de la ley, entre otros, constituye la ejecución del objeto social de la asociación. Los productos obtenidos en tales operaciones por la cooperativa son comercializados por ésta a terceros. El producto que obtiene la cooperativa y no los socios, pues éstos no han sido sujetos de los actos correspondientes, debe cubrir en primer lugar los costos de la operación, desde la recepción de tales productos que entregan los socios a su asociación, como los actos posteriores hasta el logro de la colocación de tales productos en el mercado. Los valores recibidos por la cooperativa, deducidos sus costos de operación y demás rubros indicados en el artículo 38, deben ser devueltos íntegramente a los socios, conformando de este modo el excedente, salvo está aquella parte destinada fondos de reserva.

Es así, como un socio de una cooperativa agrícola o campesina, operando su producción por intermedio de la acción mutua entre otros muchos socios, lograrán producir o mejorar lo que cada socio en forma individual producía. Al unirse a otros socios, logran crear una empresa que les sirva para un mejor rendimiento agrícola y a la vez mejorar sus condiciones de vida.

El caso de una cooperativa de vivienda, sea abierta o cerrada, es similar, pues el socio al unirse a dicha institución tiene por objeto construir una vivienda para el y su familia, aportando su capital. La cooperativa que reúne un determinado número de socios ejecuta un proyecto inmobiliario, el cual adjudicará individualmente a cada socio, una vez efectuada la recepción municipal de las

viviendas. La construcción y urbanización del inmueble, la cooperativa la contratará con una empresa dedicada al rubro o bien tendrá dentro de su organización una unidad dedicada a trabajos de urbanización o construcción. Es decir procesa la operación inmobiliaria hasta entregar la vivienda al socio.

En ambos casos, es decir en el rubro agrícola o campesino y en rubro inmobiliario, ocurre el proceso fundamental de auto ayuda o auto beneficio del socio, mejorando sus condiciones de vida directamente por medio de su asociación cooperativa, puesto que logra producir sus productos agrícolas o pecuarios en un caso y en el otro obtener una vivienda mediante una acción mancomunada, beneficiándose directamente al obtener menores costos en sus operaciones, siendo uno de los efectos el obtener el retorno de los excedentes en forma directa o que el costo de la construcción sea ajustado a su real valor.

No es necesario continuar analizando otros tipos de cooperativas, pues en todos se da el mismo caso o situación, en cuanto el socio obtiene un beneficio, que se logra en una acción mancomunada con otros socios, beneficio que se logra directamente al asociarse a una entidad de esta naturaleza.

Pretender establecer que los socios de una cooperativa agrícola o campesina o de cualquier otra deben ser considerados como terceros, no sólo implica desnaturalizar la organización cooperativa establecida por la ley, sino también significa contrariar derechamente la normativa legal en los artículos 1º, 15, 38 y 65 del D.F.L. n° 5 DE 2003. Otro tanto ocurrirá en el caso de una cooperativa de ahorro y crédito o de vivienda abierta, etc.

En efecto, el artículo 1º de la ley de cooperativas señala la finalidad de los socios al asociarse a una cooperativa, de manera tal que desde su origen más esencial un socio que pasa a serlo desde dicho momento, no puede nadie, es decir autoridad alguna, en determinar que no ostenta la calidad de asociado, pues dicha calidad se obtiene cumpliendo con las condiciones establecidas en la legislación, el reglamento y los estatutos sociales. Su exclusión de tal calidad requiere de complejos actos

jurídicos al interior de la cooperativa, pero ninguna autoridad de ninguna clase esta facultada para atacar la asociatividad de una persona que tenga la calidad de socio. Tal calidad rige para todos los efectos legales, no pudiendo ser escindida para algunos efectos y para otros prescindir de tal calidad. La calidad de socio establecida a partir del artículo 1° de la ley, se obtiene en todas las dimensiones posibles de colegir conforme a la propia legislación cooperativa.

Pretender lo contrario vulnera derechamente el artículo 19 N° 15 de la Constitución Política de la República, el cual reconoce el derecho de asociación en forma amplia, singularizándolo al referirse al derecho "de asociarse", lo cual recoge el artículo 1° de la ley de cooperativas. Es decir, la legislación cooperativa al establecer que la cooperativa tiene por objeto mejorar las condiciones vida de sus socios, conjuntamente con los artículos 65, 68, 74 entre otros, que se refieren específicamente a distintos tipos de cooperativas establecen perentoriamente la calidad de una persona natural o jurídica en su derecho de asociación integral, pudiendo pues ejecutar todas las actividades que la ley le reconoce a quien ostenta la calidad de socio. El artículo 1° de la ley, al señalar que los socios tienen iguales derechos y obligaciones reconoce implícitamente el derecho de participación y de gestión social. Mediante el primero, el socio participa de la actividad que le ha llevado a formar parte de la cooperativa, es decir en el funcionamiento de la empresa, motivo por el cual jamás podrá ser considerado como un tercero ajeno a la organización cooperativa²⁰. Toda la actuación del socio en una cooperativa gira en torno a dicho concepto, no pudiendo escindirse su calidad de tal para unos u otros efectos, lo cual hace que su relación con la cooperativa constituya una asociación unitaria e indivisible.

²⁰ El artículo 14, letra a) del Reglamento de la ley señala la facultad del socio de realizar con la cooperativa todas las operaciones autorizadas por el estatuto social. En la misma disposición se le reconoce al socio el derecho de gozar de los beneficios que la cooperativa otorgue.

5. ALGUNAS CONSIDERACIONES DE ORDEN TRIBUTARIO EN
RELACIÓN A LOS REMANENTES, EXCEDENTES Y SOCIOS DE UNA
COOPERATIVA.

5.1. ANTECEDENTES

Dado a que las cooperativas no pueden producir renta o beneficios en su actividad, salvo por excepción, cuando ejecutan operaciones con personas que no revisten la calidad de socios, la ley para dejar claramente asentado lo anterior, estableció en el artículo 53 que "se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades ...".

Complementa dicha norma, la disposición del artículo 51, en el cual se establece que el aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de los excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto.

Dicha norma proviene del antiguo artículo 48 del D.R.R.A. N° 20 de 1963, antecedido por el D.F.L. N° 326 de 1960, en los mismos términos empleados en la actual legislación.

Es decir, la legislación chilena ha tenido una invariable posición sobre el carácter no lucrativo de la empresa cooperativa y nada ni nadie puede cambiar su naturaleza esencial, sin destruirla, siendo la norma transcrita un reconocimiento a dicha naturaleza.

En efecto, cambiar la normativa en esta materia requeriría efectuar un cambio en la estructura esencial de la institución, desvirtuándola de tal manera, que dejaría de poder ser denominada cooperativa.

Ante estos hechos, el legislador tributario de 1974, al dictar el D.L. N° 824, en cuyo artículo 1° se contiene el texto de la ley de la Renta, excluyó de dicha normativa a las cooperativas, tal como consta del artículo 17 del mismo D.L. N° 824. Es decir, las cooperativas, no son ni han sido sujetos tributarios de la ley de la Renta, salvo en los casos en que expresamente alguna disposición legal

lo haya establecido y con posterioridad a la vigencia del citado D.L.

Dicha exclusión ocurre en el mismo texto legal de la ley de la renta, de tal manera que no puede existir una asimilación, confusión, analogía, mezcla, absorción, semejanza, equiparación o relación de las disposiciones del artículo 17 de dicho D.L., con el artículo 1° del mismo texto legal, pues el legislador no habría separado tan tajantemente las normas de la ley de la renta con la normativa establecida para las cooperativas.

5.2 NORMATIVA VIGENTE.

La tributación para las Cooperativas se encuentra regulada fundamentalmente en la Ley de Cooperativas, en sus artículos 49 y siguientes, y en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824.

5.2.1 Artículos 49 y 53 de la Ley General de Cooperativas.

"Artículo 49: 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."

"Artículo 53: 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."

5.2.2 Artículo 17 del Decreto Ley N°824 sobre Impuesto a la Renta.

"ARTÍCULO 17.- Las cooperativas y sociedades auxiliares de cooperativas se regirán, para todos los efectos legales, por las siguientes normas:

"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."

"9°.- Las cooperativas y sociedades auxiliares de cooperativas, sin excepción, se regirán además por las disposiciones del Título V de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según nuevo texto, en cuanto a las declaraciones, retenciones y pagos de impuestos e informes obligatorios, en lo que les sean aplicables".

"11°.- Para los fines de aplicar la tributación del número segundo que antecede, se faculta al Presidente de la República para que, previo informe de los Ministerios de Economía y de Hacienda, determine en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con socios o con terceros.

El Presidente de la República dictará un reglamento para la aplicación de las disposiciones de este artículo."

Cabe destacar que, hasta la fecha, el Presidente de la República no ha dictado el Reglamento aludido en el numeral 11 del artículo 17 del DL N° 824.

En estas circunstancias el hecho gravado o hecho generador de la obligación tributaria no estaría íntegramente definido en la ley, no respetándose de esta forma el principio de legalidad impositiva exigido en nuestra Carta Fundamental.

5.3 INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEL N° 2
DEL ARTÍCULO 17 DEL DECRETO LEY N° 824.

5.3.1 Inconstitucionalidad de las normas que gravan los
excedentes generados en operaciones con terceros.

De acuerdo al principio de legalidad tributaria, los hechos o actos no se encuentran gravados, salvo que la ley de manera expresa los afecte con algún tributo.

Así, lo excepcional es la aplicación del impuesto, para lo cual se requiere texto expreso de ley que encuadre un determinado hecho, acto, circunstancia o situación dentro de una la descripción legal del hecho gravado.

Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable incluso para los casos en que la ley ha dado una definición muy extensa del hecho gravado, como ocurre por ejemplo, con el concepto de renta en la ley del ramo y de venta en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Reafirma lo expuesto en el párrafo anterior, para el caso de las Cooperativas, el hecho de que el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas dispone expresamente que "Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades"

La definición de renta contenida en el artículo 2 N° 2 de la Ley de la Renta incluye expresamente a las utilidades. Luego, cuando otro texto legal de carácter especial establece que determinadas personas naturales o jurídicas para todos los efectos legales, que incluyen naturalmente los tributarios, no obtienen utilidades, lo que claramente se quiere decir es que, como regla general, dichas personas no están afectas a los impuestos a la renta, salvo texto legal expreso en contrario.

La precisión de los conceptos de operaciones de las Cooperativas con sus socios o con terceros es fundamental para determinar su tratamiento tributario; la Cooperativa quedaría sujeta a impuestos a la renta solamente por sus remanentes obtenidos en operaciones con terceros.

Así, el artículo 17 N° 2 establece de manera clara que la Cooperativa por "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". A contrario sensu aquella parte del remanente que se origina de Operaciones con los Socios no queda afecta a dicho impuesto.

Resulta entonces que las disposiciones citadas, que gravan las operaciones con terceros, adolecen de un vicio consistente en que la definición del hecho gravado está incompleta al no establecer qué debe entenderse por operaciones con terceros. Lo que hizo el artículo 17 fue delegar en el Ejecutivo la definición de estas operaciones respecto de lo cual en el precepto citado no entrega ningún criterio o guía para definir las facultando al Presidente de la República para determinar "en qué casos y bajo cuales circunstancias las operaciones efectuadas con cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o con terceros."

De esta forma, el artículo 17 del DL N° 824 viola frontalmente el principio de legalidad constitucional en materia tributaria, ya que la definición del hecho gravado ha sido delegada al Presidente de la República.

Cabe hacer presente que estas normas fueron dictadas con anterioridad a la Constitución de 1980 y que son claramente contrarias al texto de la actual Carta Fundamental. En consecuencia, o fueron derogadas por la Constitución de 1980, o son inconstitucionales. Pero en ambos casos carecen de validez jurídica. Esto se aplica a las distintas disposiciones que establecen una distinción de tratamiento tributario entre las operaciones con socios y con terceros. Vale decir, los numerales 2° y 11° del Artículo 17, y 51 de la Ley de Cooperativas.

En estas circunstancias, siendo la norma general la no aplicación de impuestos, y considerando lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley de Cooperativas se concluye que en las operaciones con terceros, cualquiera que sea la acepción que se de a esta expresión, las Cooperativas y sus socios no quedan sujetos a tributación.

5.4. IMPOSIBILIDAD DE APLICAR EL ART. 17 N° 2 POR ENCONTRARSE EN "SUSPENSO" EL EJERCICIO DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA.

Aún cuando se estimase que la delegación de facultades legislativas procediere en materia tributaria y, en consecuencia, se considerase que el artículo 17 N° 2 se ajusta a la Constitución Política de la República, éste no sería aplicable por cuanto el Reglamento a que se refiere el artículo 17 N° 11 del D.L. 824 no ha sido dictado.

En efecto, conforme al texto del inciso 1° del artículo 17 N° 11 del D.L. 824 ya transcrito en el 5.2.2 de esta presentación, para los efectos de aplicar la tributación del número 2° del artículo 17, se facultó al Presidente de la República para que, previo informe de los Ministerios de Economía y Hacienda, determinase en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con cooperados y no cooperados se entenderán realizadas con sus socios o con terceros.

A continuación, el inciso 2° del artículo 17 N° 11 reforzó la facultad del ejecutivo al señalar que el Presidente de la República dictará un Reglamento para la aplicación de las disposiciones de este artículo.

A la fecha de esta presentación, este Reglamento no ha sido dictado.

Así, al no haber ejercido su potestad reglamentaria el Presidente de la República y no existir por ende el Reglamento de Ejecución del artículo N° 17 del D.L. N° 824 que defina qué se entiende por operaciones de una cooperativa con cooperados y con no cooperados, la aplicación del N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824 se encuentra suspendida.

5.5. EN EL SUPUESTO DE APLICABILIDAD DEL ART. 17 N°2 DEL D.L. N° 824, EL S.I.I. CARECE DE FACULTADES DE INTERPRETACIÓN.

A pesar de lo anterior y en el evento que se estimase que el Art. 17 del D.L. 824 puede ser aplicado aún sin la dictación del Reglamento del artículo 17 N° 11 del D.L. N° 824, no corresponde que el Servicio de Impuestos Internos a través de sus Directores se arroge la función especial que la Constitución atribuye al Presidente de la República de ejercer su potestad reglamentaria, y por la vía de interpretaciones administrativas de una norma, intente definir lo que se entiende por operaciones de una cooperativa con cooperados y no cooperados, en circunstancias que ello fue encargado por ley al Presidente de la República.

En efecto, tal como profundizaremos en el numeral 5.6. del presente informe, carece de cualquier competencia legal el S.I.I. para no sólo interpretar el artículo 17 del D.L. N° 824, sino para aplicarlo de una manera distinta a la señalada en el propio texto legal, puesto que la autoridad presidencial no se ha ocupado de la materia. La potestad reglamentaria, en el caso del D.L. N° 824 determinada específicamente no puede ser suplida o menoscabada por otras autoridades que no sean el propio Presidente de la República.

El hecho de que la potestad reglamentaria del Presidente de la República a partir de 1980 es amplia, no puede significar que para la exacta e íntegra aplicación del artículo 17 del D.L. N° 824 y particularmente aquella referida al N° 2 del mismo artículo pueda prescindirse de la dictación de un Decreto Reglamentario.

El encabezamiento del artículo 17, al disponer que para todos los efectos legales las cooperativas se rigen por la normativa contenida en el artículo 17, significa que en definitiva bajo ningún respecto legal puede hacerse otra cosa que lo que la ley dispone.

En este sentido, cabe hacer presente que el artículo 7° de la Carta Fundamental dispone que "...Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes".

Consecuentemente, la interpretación del artículo 17 del D.L. N° 824, se encuentra fuera de la esfera interpretativa del S.I.I. y para su integral aplicación se requiere del reglamento que imperativamente la normativa ha dispuesto.

Tal exigencia deviene en su origen del citado artículo 17, pues lo que el legislador quiso hacer fue establecer un estatuto autónomo respecto de materias tributarias de las cooperativas en el año 1974, para que no se interfiriera en sus actividades que reconoció desde su origen, al respetar íntegramente el D.R.R.A. N° 20 de 1963, en cuanto a que eran y son entidades que no obtienen utilidades. Cabe señalar que incluso la Ley General de Cooperativas fue reformada el mismo año 1974, dictando el D.L. N° 445, modificando normas sobre el capital y las cooperativas de trabajo. La normativa tributaria de los excedentes producidos en estas cooperativas, quedó ya plasmado en el N° 5° del artículo 17, denominando a tales excedentes con el título de "participaciones".

Dicha autonomía, nos referimos a la tributaria, ha sido reconocida por el Estado desde 1974 hasta hoy en día, es decir por 40 años.

Se agrega a lo anterior el hecho de que en la ley N° 19.832, al legislarse sobre las cooperativas de trabajo, modificando la normativa del citado D.L. N° 445 de 1974, se regula el tratamiento tributario de los excedentes de los socios, precisándose que se trata de excedentes y no de participaciones. Es decir, el legislador reconoce que sólo mediante una ley, se puede alterar el régimen tributario de los excedentes, confirmando de este modo la autonomía del sistema tributario que ha regulado a las cooperativas.

5.6. ALCANCE DE LA FACULTAD INTERPRETATIVA DEL S.I.I. EN LA MATERIA.

La separación de la normativa tributaria aplicable a quienes no se encuentran dentro del código cooperativo de aquellas que si lo están, tiene importancia, influencia y

decisión con respecto a la facultad interpretativa que posee el Director del Servicio de Impuestos Internos.

En efecto, en conformidad al artículo 6°, letra A, N° 1 del Código Tributario, al Director del Servicio de Impuestos Internos le corresponde interpretar administrativamente las disposiciones Tributarias. Nadie puede discutir que entre tales disposiciones se encuentran las contenidas en el artículo 1° del D.L. N° 824. Pero las normas contenidas en el artículo 17 de dicho D.L. no constituyen normas tributarias, sino por el contrario, especifican la condición extra tributaria de las entidades reguladas en la ley de cooperativas. Cada vez que en dicho artículo se hace una remisión al texto de la legislación tributaria lo hace expresamente, evitando de este modo la interpretación tributaria administrativa del artículo 17 del citado D.L., restando sólo la interpretación legal, conforme lo dispone el artículo 3° del Código Civil o la que formulan los Tribunales de Justicia, según se infiere del mismo artículo y de otras disposiciones del mismo Código y del Código de Procedimiento Civil, que no se indican por ser conocidas²¹.

El propio artículo 2° del D.L. N° 824, establece que el "nuevo texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta que se establece en el artículo 1° regirá a contar del 1° de enero de 1975...", separa la normativa contenida en dicho artículo de cualquier otra normativa contenida en el mismo D.L.

Examinándose el artículo 17 del D.L. N° 824, indica que las cooperativas "se regirán, para todos los efectos legales", por las normas que allí se indican. De tal manera que no hay otras normas que puedan aplicarse a las cooperativas, lo que no excluye que pudieren dictarse otras leyes que hagan excepción a dicho precepto. Importa destacar que debe tratarse de leyes y no de otras normas que carezcan de dicha naturaleza. Es decir, no caben normas reglamentarias, circulares del Servicio de Impuestos internos u otras.

²¹ Véase, entre muchos otros, el texto de Paulino Alfonso "De la Interpretación de la ley" Imprenta Cervantes. 1892.

El N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824, expresamente se remite al Impuesto a la Renta. Ello significa que es la ley la que dispone y manda que el remanente de determinadas operaciones se debe afectar conforme lo dispone la referida ley de la Renta. Se confirma así, que es el legislador quien dispone una determinada afectación del remanente y sólo éste puede así determinarlo.

Alcanza un nivel privilegiado en la aplicación de la normativa del artículo 17, el N° 11, en relación con el N° 2 de la misma norma legal, al establecer la obligación del Presidente de la República de dictar un Reglamento a fin de aplicar la normativa de la disposición sobre remanente producida en operaciones con terceros, previo informes de dos ministerios, como lo son Hacienda y Economía.

Pero aún más. Culmina el artículo 17 del D.L. N° 824 ordenándole al Presidente de la República el deber de dictar un Reglamento para aplicar el citado artículo. Es decir, la normativa contenida en dicha disposición legal, para ser aplicada requiere de un Reglamento y en particular la del N° 2 del mismo artículo.

5.7. EVENTUAL TRIBUTACIÓN DE REMANENTES OBTENIDOS POR LAS COOPERATIVAS.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, para el evento hipotético e improbable que se considere que los preceptos antes analizados del artículo 17 del DL N° 824 fueran ajustados al principio de legalidad Constitucional; suponiendo también la posibilidad de determinar cuál es el hecho gravado en la ley, y; que la inejecución de la potestad reglamentaria no es obstáculo para la aplicación del artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, procederemos a analizar cuál sería la tributación de los remanentes obtenidos por las Cooperativas bajo estos supuestos.

La norma básica y fundamental en materia de remanentes obtenidos por una Cooperativa, es el artículo 53 de la Ley de Cooperativas que establece que "... Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades...".

5.7.1 Tributación de una Cooperativa por el remanente generado en operaciones con socios.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N°2 del D.L. N° 824 y en los artículos de la Ley General de Cooperativas citados más arriba, en especial, por lo dispuesto en el artículo 53 de la dicha Ley, en el sentido que, para todos los efectos legales las Cooperativas no obtienen utilidades, las Cooperativas no se encuentran afectas a Impuesto a la Renta por el remanente generado en operaciones con sus socios.

Así, el Servicio de Impuestos Internos, en su Oficio Ordinario N° 549 de 20 de marzo de 2008, antes citado, señaló que "...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..."

5.7.2. Tributación de una Cooperativa por el remanente generado en operaciones con no socios.

Excepcionalmente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, las cooperativas se encontrarían obligadas al pago del impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta, respecto de aquella parte del remanente que corresponda a operaciones que realicen con terceros no socios.

De acuerdo a lo señalado en el mismo N° 2 del artículo 17 del D.L. N° 824, ese remanente deberá comprender el ajuste por corrección monetaria reflejado en la cuenta "Fluctuación de Valores". Además, dispone la misma norma que esa parte del remanente se determinará proporcionalizando el monto de los ingresos brutos provenientes de operaciones con no socios respecto de los ingresos brutos totales.

Nos extenderemos sobre el alcance de los conceptos "operaciones con socios" y "operaciones con terceros", en el número 8 de esta presentación.

6. EL OFICIO N° 1.397 DE 7 DE JUNIO DE 2011, RELATIVO A COOPERATIVAS AGRICOLAS Y LECHERAS.

En lo medular, el oficio N° 1.397 del S.I.I., cambia el criterio contenido en la letra d) del N° 12 del Oficio N° 549 del año 2008.

La citada letra del Oficio antes indicado reconocía la exención del 50% de los impuestos a favor del Fisco. Se agregaba en la letra c) del mismo Oficio, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, "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."

Conforme al Oficio N° 1.397 el excedente que distribuye la cooperativa agrícola a sus socios queda afecto a la tributación normal de la Ley de Impuesto a la Renta, cuando se trate de operaciones habituales entre la cooperativa y sus socios, y éstos últimos llevan contabilidad completa, dichos excedentes, distribuciones y/o devoluciones tributan de acuerdo a las reglas generales de la Ley.

Conforme a lo antes señalado, la interpretación que se formula en el Oficio N° 1.397, viola derechamente el artículo 51 de la Ley general de Cooperativas pues se pretende aplicar un impuesto a los excedentes de las cooperativas agrícolas que distribuyan a los socios.

El fundamento de tal interpretación se pretende encontrar en el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824, en cuanto señala que los excedentes distribuidos pasan a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales.

Cabe señalar, que en estas circunstancias se podría deducir la **existencia de normas contradictorias** entre el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824 y el artículo 51 de la Ley general de Cooperativas. ¿Cuál de las dos normas prevalece?

La respuesta no puede ser otra, conforme a la lógica y a las normas de interpretación de que **el artículo 51 del D.F.L. N° 5 de 2003, por ser una ley posterior se impone por sobre la norma del artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824, de 1973.** En este caso, debe aplicarse el artículo 52 del Código Civil, el cual regula la derogación tácita de la ley, puesto que el D.F.L. N° 5 de 2003 contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las contenidas en el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824 de 1973.

A lo anterior debe añadirse, que si se pretendiera aplicar el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824, sin considerar su derogación tácita, en materia de excedentes, debe aplicarse el artículo 39 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto establece una exención respecto de las rentas que se encuentran exentas expresamente en leyes especiales, forzando la expresión "renta" aplicable a la palabra "excedente", que precisamente se contrapone a "renta", según se explicara en los capítulos precedentes.

De lo anteriormente expuesto debe concluirse que el Oficio N° 1.397 de 2011 del SII., se aparta en forma ostensible de la recta aplicación no sólo de la legislación tributaria, sino de la legislación constitucional al pretender crear un tributo sobre los excedentes que arrojan las cooperativas agrícolas, al margen de una ley. Asimismo, se aparta y vulnera la legislación cooperativa en las diversas disposiciones legales señaladas en los Capítulos precedentes del presente informe, así como la legislación civil, en particular aquellas que dicen relación con la vigencia de la ley y con aquellas relativas a la interpretación de la ley, puesto que el Organismo Tributario no ha entendido el verdadero sentido de la legislación cooperativa. Finalmente el SII. Se aparta de las normas constitucionales, pues la aplicación del artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824, como se ha expresado anteriormente, requiere de que el Presidente de la República dicte el Reglamento correspondiente, de manera

tal que como no se ha ejercido dicha facultad, no puede un servicio dependiente del Gobierno atribuirse una facultad de la cual carece en absoluto.

Ahora bien, la norma contenida en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas que establece 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", se refiere a la obligaciones de los socios de contabilizar los excedentes que la cooperativa le haya reconocido para efectos tributarios, mas ello no implica que necesariamente deban tributar con impuesto a la renta.

La interpretación del Servicio en la materia, podría infringir las normas de interpretación de la ley contenidas en el Código Civil, el principio constitucional de legalidad tributaria, al pretender gravar con impuesto ingresos que la ley consideraría como exentos de impuesto a la renta, por el sólo hecho de que la ley de cooperativas y el artículo 17 del DL 824 ordena a ciertos contribuyentes a "contabilizarlos" y a hacerlos formar parte de los ingresos brutos.

El tenor de los artículos 52 de la Ley General de Cooperativas y 17 N° 4 del DL 824 es claro en el sentido de que los cooperados que realizan habitualmente operaciones con la Cooperativa deben **contabilizar** los excedentes que les haya repartido la Cooperativa.

Así, solo existiría una obligación de contabilizar estos excedentes para estos contribuyentes, lo que no implicaría que por ese sólo hecho que deban tributar con impuesto a la renta por esos excedentes.

En relación con lo señalado anteriormente cabe hacer presente que el artículo 19 del Código Civil dispone que "Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu"; que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 del mismo Código "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas"; y que, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española,

"contabilizar" significa "Apuntar una partida o cantidad en los libros de cuenta".

Ahora, el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas señala que esta contabilización se debe efectuar "para efectos tributarios" y, a su turno, el artículo 17 del DL 824, dispone que estos excedentes contabilizados "pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales".

Se podría sostener que incorporar estos excedentes a los ingresos brutos del contribuyente, no implica que estos excedentes quedan per se gravados.

En efecto, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 29 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, en resumidas cuentas:

- (i) Se parte de la base de los ingresos brutos del contribuyente, que no consideran los ingresos no constitutivos de renta (artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta).
- (ii) Se le descuentan a esos ingresos brutos, en primer lugar, el costo directo de los bienes y servicios incurridos en la obtención de dicha renta (artículo 30 de la Ley sobre Impuesto a la Renta).
- (iii) Posteriormente se descuentan los gastos necesarios para producir la renta (artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta)
- (iv) Enseguida se efectúan los ajustes correspondientes por corrección monetaria (artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta).
- (v) Y finalmente se efectúan los ajustes por agregados y deducciones contenidos en el artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 N° 2 letra b) de la referida ley, una de estas deducciones son las denominadas rentas exentas

De este modo, si un contribuyente que declara sobre la base de su renta efectiva y que es socio de una cooperativa con la que opera habitualmente, recibe devolución de excedentes, correspondientes a operaciones con socios de la

cooperativa, deberá contabilizar esos excedentes, incorporarlos a sus ingresos brutos, y luego, en virtud de la exención de impuesto a la renta contenida en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, deberá deducir dichos excedentes para determinar su renta líquida imponible para la determinación del impuesto a la renta.

Adicionalmente, podría sostenerse que el nuevo criterio del SII antes expuesto infringiría el principio de legalidad en materia tributaria, en virtud del cual "no podrá por vía de interpretación o de integración analógica crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes".

7. EL OFICIO N° 1.397 DE 7 DE JUNIO DE 2011, RELATIVO A COOPERATIVAS DE AHORRO Y CRÉDITO.

Las argumentaciones señaladas en el Capítulo VI precedente son igualmente aplicables a las cooperativas de ahorro y crédito, sin perjuicio de lo ya expresado sobre la naturaleza jurídica de los remanentes y excedentes, en cuanto a que no pueden constituirse en utilidades sujetas a la Ley de Impuesto a la Renta, salvo que el legislador en forma expresa así lo estableciera. Para ello debería claramente determinar que los excedentes de las cooperativas de ahorro y crédito estarían afectos a algún tributo que habría de crearse, puesto que en caso alguno podría ser calificado de utilidades, según se ha señalado en los capítulos precedentes.

Es decir, el remanente y el excedente, no califican en caso alguno como una utilidad o beneficio y por ende no pueden estar afectos a la Ley de la Renta, siendo ello reconocido, como se ha explicado por el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1973, que excluyó a las cooperativas y sus operaciones de la Ley de la Renta, refiriéndose a ésta, en forma particular y para los casos que la misma disposición indica.

Estimamos inoficioso repetir las argumentaciones dadas en los capítulos precedentes, respecto de la tributación que el SII pretendería aplicar a las cooperativas de ahorro y crédito, en relación con la generación de remanentes y excedentes.

8. LA CONFUSIÓN ENTRE LAS OPERACIONES QUE EFECTÚAN LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS Y AQUELLAS COOPERATIVAS QUE PRODUCEN BIENES Y SERVICIOS CON SUS SOCIOS LOS CUALES VENDEN O ENTREGAN A TERCEROS.

8.1. LAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS PUEDEN REALIZAR OPERACIONES CON TERCEROS. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO COMÚN A LAS SOCIEDADES.

No cabe duda que uno de los problemas que enfrentan las cooperativas y las entidades que las fiscalizan, no sólo en Chile, sino en los países en los cuales estas empresas tienen una significativa relevancia en la producción de bienes y servicios, lo constituyen las operaciones que efectúan con terceros no socios.

Pues como se ha expresado precedentemente, el excedente se genera con los socios y por ende les debe ser devuelto, salvo disposición legal en contrario o acuerdo de los mismos socios. Situación distinta ocurre con los remanentes y eventuales excedentes que pudieren generarse con terceros no socios.

Demuestra lo anterior el tantas veces citado artículo 17 del D.L. N° 824 de 1973, el cual se ocupa precisamente de esta situación, en concordancia con diversas disposiciones que ya se han mencionado de la propia Ley de Cooperativas, que admiten plenamente las operaciones con terceros, en un grado de relevancia tal, que figura en el artículo 5°, insertado en el Título I, que trata De la Naturaleza de las Cooperativas²².

No puede caber la menor duda, que el legislador al insertar en dicho Título, la constancia en cuanto a que una cooperativa puede efectuar operaciones con terceros, no le significa perder o modificar su propia naturaleza de asociación y que como tal no persigue fines lucrativos.

La imputación de un acto, derecho u obligación a una persona jurídica, en el caso una cooperativa agrícola,

²² Véase el Capítulo I de este informe, sobre la "Naturaleza Jurídica".

campesina u otra, o bien, la aplicación de una norma tributaria a éstas, se produce en conformidad a la Ley de Cooperativas buscando un resultado práctico, como lo indica, entre otros casos, el artículo 65 de dicha Ley. Los efectos de tales actos se radican en la cooperativa para el beneficio de sus socios sin que pueda alterarse dicha relación directa amparada por la Ley entre un socio y su asociación cooperativa. La alteración de dicha relación por parte de alguna autoridad implica un abuso de, no sólo su función, sino de la persona jurídica estatuida por la legislación para los objetivos procurados, como lo es la mayor productividad o rendimiento en el área agrícola o agroindustrial, conjuntamente con el desarrollo económico, social y cultural de sus socios.

Ahora bien, desde un punto de vista tributario, lógicamente las operaciones efectuadas con terceros pasan a revestir el carácter o naturaleza de mercantiles, por lo cual deben quedar afectas a la tributación general que grave operaciones similares efectuadas por otros sujetos, sin importar la naturaleza misma de quien las ejecuta, por cuanto frente a iguales circunstancias o hechos deben tener un igual tratamiento. Si ello no fuere así, se atentaría contra el valor de la justicia.

8.2. LA VENTA DE PRODUCTOS DE LA COOPERATIVA NO SE PUEDE CONFUNDIR CON LAS OPERACIONES CON TERCEROS.

En el sector agrícola y ganadero, el socio recibe insumos de la cooperativa y entrega productos de la más diversa naturaleza a su asociación, con el objeto de procurar un mayor rendimiento de sus actividades y propender al desarrollo social, económico y cultural de sus socios, como lo expresa el artículo 65 de la Ley de Cooperativas.

Los valores que la cooperativa entrega a sus socios, sea en dinero o bienes se confunden con los valores que la cooperativa percibe de la venta de productos procesados o en estado original que vende a terceros, con los cuales se sustenta la empresa cooperativa y a la vez se le entregan a los socios, precisamente a cambio de los productos recibidos.

La asociación efectuada por intermedio de una cooperativa de los productores agrícolas, en su más amplio sentido de la expresión, o de cualquier otra actividad que supone la entrega de un producto que elabora la cooperativa, genera un valor que deberá ser retornado a los socios, por cuanto forma parte de su actividad original.

Ello no puede permitir establecer que al retornar tales valores a los socios, la cooperativa por haber comercializado su producción con terceros clientes, todos los valores percibidos de éstos constituyen operaciones con terceros o renta sujeta a una tributación. Nunca estuvo en la mente del legislador que los productos entregados por los socios a la cooperativa tuviesen que ser vendidos a sus socios, lo cual constituiría un absurdo que no requiere de mayores comentarios.

Precisamente, el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1973, reguló en el N° 4, la forma de cómo un socio de una cooperativa cuya actividad forma parte o diga relación con su giro habitual debe contabilizar las cantidades que la cooperativa le ha reconocido como excedentes.

Ello no puede llevar a confundir en un solo todo el valor total de las ventas efectuadas por una cooperativa a terceros clientes, con el valor de las operaciones efectuadas con quienes no son socios, pues es obvio que una empresa de esta naturaleza nace y se forma y se desarrolla, como lo dice la norma legal, para mejorar la productividad de sus socios, mediante la venta en común, elaborados o no, de los productos que sus socios le entregan, constituyendo los valores percibidos de dichos terceros clientes, el remanente y excedente que deberá retornar a los socios.

8.3. EL ALCANCE DEL CONCEPTO "OPERACIÓN".

Resulta relevante destacar que en esta materia, la ley no se refiere a la realización de actos aislados por parte de la Cooperativa, sino que emplea un concepto amplio, cual es el de "operación".

A la luz de las normas contenidas en la propia Ley General de Cooperativas, de la enumeración de los actos de comercio del artículo 3 del Código de Comercio, así como del genuino significado de la voz "operar", se desprende que una "operación" no constituye un acto único, sino que un conjunto de actos consecutivos, cuyo alcance está dado por la naturaleza específica de la cooperativa que se pretenda analizar.²³

La ley no se refiere a actos y contratos en particular, sino que emplea un concepto más amplio, el de "operación".

Para el diccionario de la Real Academia, la locución "operación" tienen las siguientes acepciones: 1. Acción y efecto de operar; 2. Ejecución de algo; 3. Com. Negociación o contrato sobre valores o mercaderías. Operación de bolsa, de descuento.

Por su parte, la expresión "operar" tiene, entre otras, las siguientes acepciones: 1. Tr. Realizar (llevar a cabo algo); 4. Obrar, trabajar, ejecutar diversos menesteres u ocupaciones; 5. Negociar, especular, realizar acciones comerciales de compra, venta, etc.

Como se aprecia, no se trata de actos aislados, sino un conjunto de ellos, los que deben guardar relación con el objeto de la cooperativa, en este caso, agrícola. Así, en esta sede, operaciones con los socios no significa venta a los socios, sino que actos que impliquen realmente actuaciones con la cooperativa, lo que se traduce en la entrega y suministro de productos agrícolas - en el caso de CAPEL, de uva- y la transformación de los mismos con la finalidad de ser vendidos.

En nuestra opinión, las operaciones pueden ser entendidas como el conjunto de actividades que realiza la cooperativa y que le permiten la consecución de su objeto social y se encuentran definidas en el Estatuto de cada cooperativa. Por esta razón, el concepto de operaciones no es genérico sino que atañe a cada cooperativa en

²³La Ley General de Cooperativas utiliza la voz "operaciones" a lo largo de toda su extensión, a saber: Art. 2, 3, 4, 38, 42, 49, 51, 52, 55, 65, 72, 84, 86, 87, entre otros.

particular, sin perjuicio que algunas normas de las cooperativas especiales permitan colegir una conceptual común entre los distintos tipos de la misma especie.

Las afirmaciones ante dichas, cobran más sentido aún si se considera que el numeral 11 del artículo 17 del D.L. 824 entregó al Presidente de la República el deber determinar en qué casos y bajo cuáles circunstancias las operaciones efectuadas por las cooperativas con sus cooperados o no cooperados, se entenderán realizadas con sus socios o terceros.

En efecto, si las ventas fueran el único criterio para sostener que una operación se realiza con un no socio, el numeral 11 carecería de todo sentido e importancia, ya que el inciso segundo del numeral 2 sería más que suficiente para concluir qué operaciones se gravan con impuesto y qué operaciones están liberadas del mismo: las ventas a terceros, son operaciones con terceros, y las ventas a los socios, son operaciones con socios.

Sin embargo, ello no es así, ya que el N° 11 reitera que sus disposiciones van a servir de base para los fines de aplicar la "tributación del número segundo que antecede e incorpora un nuevo concepto, que es la calificación que puede efectuar el Presidente de la República - y no otro funcionario, lo que da pie a que el Servicio de Impuestos Internos no pueda hacerlo - para precisar cuándo una actividad es "operación" con socios y cuando no lo es.

8.3.1. Definición de los Terceros.

Las operaciones con quienes no son socios en el caso de cooperativas agrícolas o productores de bienes, deben provenir necesariamente de personas de iguales características que las de los socios, que por alguna razón no han estimado pertinente asociarse a la cooperativa. Es decir, en el caso de una cooperativa agrícola, ésta puede recibir ya sea de sus socios o de terceros, productos para ser distribuidos, procesados, complementados, mejorados, desarrollados, maquilados o alterados, precisamente para colocarlos en el mercado que en tal caso estará constituidos por terceros. Tales terceros, no son aquellos

a los que se refiere la legislación cooperativa en su artículo 5, sino que son aquellas personas, sean naturales o jurídicas, cuyo objeto esencial en una operación de esta naturaleza, lo constituye la adquisición de los productos de la cooperativa, sin que hayan tenido un ánimo asociativo.

Tal tercero en caso alguno podría asociarse a la cooperativa que le suministre, venda o transfiera el bien respectivo, sin vulnerar la norma que se contempla en el mismo artículo 5 de la Ley General de Cooperativas, en cuanto a que a través de una operación de tal naturaleza se produzca una combinación que le haga participar a dicho tercero de una ventaja o beneficio tributario, lo cual adolecería de objeto ilícito, siendo nulo absolutamente el acto respectivo. Además, en tal caso, existiría la figura de abuso de personalidad jurídica con fraude tributario.

Es básico en este análisis investigar la finalidad de la norma establecida por el legislador, tanto en la legislación cooperativa como en la ley tributaria.

En efecto, el artículo 65 de la Ley General de Cooperativas, aplicable a las cooperativas agrícolas y campesinas, contiene básicamente el proceso integral de la actividad silvoagropecuaria y agroindustrial, consistente en que los socios en tierras de su propiedad o de la entidad producen productos que entregan a la cooperativa.

A su vez, el artículo 17 N° 2 del D.L. N° 824, se hace cargo de esta actividad, al indicar y referirse a los ingresos brutos percibidos de quienes no son socios, relacionándolos proporcionalmente con los ingresos brutos correspondientes a todas las operaciones efectuadas con socios y no socios.

El inciso tercero del mismo numeral 2°, explicita la operación reseñada anteriormente.

Deducir de dicho texto, que las operaciones con quienes adquieren los productos elaborados por una cooperativa agrícola, sea comercio mayorista o minorista y cuyos ingresos deban colacionarse para los efectos de determinar la proporcionalidad a que se refiere la norma

citada y aquella contenida en el artículo 38 de la Ley de Cooperativas, implica distorsionar el sentido de la ley cooperativa.

Como se sabe el párrafo 4° del Título Preliminar del Código Civil, emplea cinco veces la expresión "sentido", en los diversos artículos que deben regir una interpretación legal, so pena de incurrir en una manifiesta arbitrariedad o ilegalidad.

Destaca de dichas normas, el artículo 23, el cual expresa que: "La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes." Se encuentran aquí formulados los principios básicos de toda hermenéutica legal y las consecuencias de tal principio. En efecto debe buscarse el genuino sentido y tal sentido, una vez que exista certeza de él, determina su extensión.

La normativa cooperativa tiene por objeto permitir, promover e impulsar el desarrollo de una empresa específica regulada por las normas propias de este tipo de asociaciones. La normativa tributaria superpuesta a dicha regulación, no se formula para impedir, destruir o alterar significativamente el funcionamiento de tales empresas, bajo el propósito de obtener tributos, de manera tal que el genuino sentido de una cooperativa y de sus operaciones con sus socios constituye la esencia de la asociación y como consecuencia de ello, la producción de remanentes y excedentes se encuentra al margen de la normativa tributaria, la cual debe ser aplicada en consonancia con el tipo de operación regulada por la ley.

Tal normativa debe y puede ser aplicada, distinguiendo de forma inteligente la operación propia de la cooperativa de aquella que constituye la colocación de productos en el mercado, la cual, la que se refiere a la venta al comercio, no tendrá relación con aquella que se efectúa con los socios, por ser en su naturaleza, actividad y contenido enteramente diferentes.

Cabe pues concluir que cuando las leyes cooperativas y tributarias se refieren a terceros, están indicando la actividad de una persona que suministra, entrega, vende y

proporciona productos similares a los de los socios a la cooperativa y no se refiere, al comerciante que adquiere tales productos de la cooperativa.

8.4. SITUACIÓN DE LAS COOPERATIVAS ESPECIALES AGRÍCOLAS.

Las conclusiones antes expuestas pueden ser corroboradas por el hecho que el legislador, en el artículo 100 de la Ley General de Cooperativas, otorgó un tratamiento tributario diferenciado a las cooperativas especiales constituidas conforme al Título V, las que por expreso mandato legal estarán sometidas al régimen tributario de las sociedades anónimas y los socios, al de los accionistas, considerándose el remanente como "utilidad del ejercicio".

La existencia de esta norma nos permite interpretar que si la Ley General de Cooperativas expresamente estableció un sistema específico para las cooperativas especiales agrícolas, asimilándolas a las sociedades anónimas en cuanto a su régimen tributario, a contrario sensu, el resto de las cooperativas que no están acogidas a este Título V tienen el régimen tributario común que considera que no tienen utilidades y quedan excepcionalmente afectas a Primera Categoría por el remanente de sus operaciones con terceros.

Resulta reiterativo, en este Capítulo referirse a aquellos análisis efectuados en los capítulos precedentes, en cuanto a las facultades interpretativas del SII., a la falta de la reglamentación que ordena establecer el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1973 y en fin al contenido intrínseco del concepto de remanentes y excedentes, analizados precedentemente, todos los cuales también son aplicables a las cooperativas agrícolas, campesinas y otras que producen bienes, sobre la base de los productos entregados por sus socios, materias que han sido examinadas largamente en los capítulos anteriores.

8.5. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA COMPARADA.

Las operaciones de las cooperativas con terceros, para los efectos tributarios, tienen un tratamiento similar en la legislación Española. En dicho país se ha dictado un estatuto especial sobre las normas tributarias aplicables especialmente a las cooperativas.

8.6.1 La Confederación de Cooperativas Agrarias de España, planteó una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos sobre la determinación de los ingresos extracooperativos relacionados con terceros, cuya respuesta, en su parte pertinente, pasamos a reproducir a continuación:

"... La Ley 20/1990 sobre régimen fiscal de las cooperativas recoge en su artículo 21, punto 1, que para la determinación de los rendimientos extracooperativos se considerarán como ingresos de esta naturaleza los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios. Esta redacción no detalla el origen de tales ingresos. Es decir, no especifica que las operaciones con terceros no socios se pueden realizar cuando la cooperativa comercializa productos propios o los del socio, pero también podrá comercializar, así lo permite la legislación sustantiva, productos que la cooperativa previamente ha adquirido a no socios.

Cuestión distinta, y siempre deben producir resultados e ingresos cooperativos, tiene lugar cuando la cooperativa comercializa a no socios sus propios productos o los de los socios. No cabe duda que este es el objeto de la cooperativa agraria; la comercialización en común de la producción que aportan los socios en el mercado.

Sin embargo, al no especificar el artículo 21.1 antes citado la procedencia del producto comercializado, diversas inspecciones de las agencias tributarias han querido interpretar que basta con que la cooperativa agraria comercialice con terceros, sin detallar más,

para que, necesariamente, se produzcan resultados extracooperativos.

El artículo 93.2 de la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas permite a las cooperativas agrarias desarrollar, entre otras, las siguientes actividades para el cumplimiento de su objeto:

b) Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados.

De lo que se deduce, por tanto, que las actividades anteriormente relacionadas constituyen las operaciones cooperativizadas propias de las cooperativas agrarias, basadas todas ellas en la adquisición a los socios cooperativistas, o bien en la fabricación por la propia cooperativa, de elementos relacionados directa o indirectamente con la actividad agraria, favoreciendo así la rentabilidad y competitividad de la misma.

En el ámbito fiscal, el artículo 17.1 de la ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, considera ingresos cooperativos, entre otros, a los procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. Mientras, el artículo 21.1 del mismo texto legal considera rendimientos extracooperativos los procedentes de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios. A estos efectos, debe entenderse por actividad cooperativizada, en este caso concreto, la actividad agraria debiendo distinguir cuándo esta actividad se realiza con socios o con no socios.

En concreto, el apartado b) del artículo 93.2 de la ley 27/1999, hace referencia a la distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor, de los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados. De tal suerte que los

ingresos derivados de estas operaciones tendrán la consideración de ingresos cooperativizados, aún cuando la cooperativa los comercialice directamente a no socios, por cuanto forma parte del objeto específico y finalidad de la cooperativa.

Caso distinto será aquel en que la cooperativa adquiera, por ejemplo, los mismos productos a no socios, realizando entonces la misma actividad cooperativizada con estos productos, de tal manera que es en estos casos en que se deben considerar los resultados como extra cooperativos, por cuanto la actividad cooperativa se está realizando con productos adquiridos a terceros.

En conclusión, la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extracooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios..." (Número de consulta V0886-5 de 1º de mayo de 2005).

8.6.2 En la misma línea, pasamos a reproducir la Respuesta de la Dirección General de Tributos de España, frente a la Consulta N° V0886-05:

"... El artículo 93.2 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas permite a las cooperativas agrarias desarrollar, entre otras, las siguientes actividades para el cumplimiento de su objeto:

- a) Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para las explotaciones de sus socios, animales, piensos, abonos, plantas, semillas insecticidas, materiales, instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera otros elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario.
- b) Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa

y de sus socios en su estado natural o previamente transformados.

- c) Adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería, o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras o instalaciones necesarias para estos fines.
- d) Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios.
- e) Realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y fomentar las actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y el medio rural.

De lo que se deduce, por tanto, que las actividades anteriormente relacionadas constituyen las operaciones cooperativizadas propias de las cooperativas agrarias, basadas todas ellas en la adquisición a los socios cooperativistas, o bien en la fabricación por la propia cooperativa, de elementos relacionados directa o indirectamente con la actividad agraria, favoreciendo así la rentabilidad y competitividad de la misma.

En el ámbito fiscal, el artículo 17.1 de la Ley 20/1990, de 19 de Diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, considera ingresos cooperativos, entre otros, a los procedentes de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios. Mientras, el artículo 21.1 del mismo texto legal considera rendimientos extracooperativos los procedentes de la actividad cooperativizada cuando fuere realizada con personas no socios.

A estos efectos, debe entenderse pro actividad cooperativizada, en este caso concreto, la actividad agraria debiendo distinguir cuándo esta actividad se realiza con socios o con no socios.

En concreto, el apartado b) del artículo 93.2 de la Ley 27/1999, hace referencia a la distribución y comercialización, incluso directamente al consumidor,

de los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados. De tal suerte que los ingresos derivados de estas operaciones tendrán la consideración de ingresos cooperativizados, aún cuando la cooperativa los comercialice directamente a no socios, por cuanto forma parte del objeto específico y finalidad de la cooperativa.

Caso distinto será aquel en que la cooperativa adquiriera, por ejemplo, los mismos productos a no socios, realizando entonces la misma actividad cooperativizada con estos productos, de tal manera que es en estos casos en que se deben considerar los resultados como extracooperativos, por cuanto la actividad cooperativa se está realizando con productos adquiridos a terceros.

En conclusión, la comercialización a terceros de productos propios de la cooperativa o de sus socios tendrá la consideración de ingresos cooperativos, mientras que los ingresos serán extracooperativos cuando se comercialicen productos adquiridos a no socios..."

----- o -----

Este informe ha sido preparado por el abogado Juan Pablo Román Rodríguez con la colaboración de la abogada Jimena Muñoz Almazán.

Para su redacción y adicionalmente a los autores indicados en el cuerpo de este informe, se han consultado y citado partes pertinentes de los siguientes textos:

Tratamiento tributario de las operaciones de la Cooperativa Agrícola Pisquera Elqui Limitada. Informe elaborado por Eduardo Morales Robles y Cía. Ltda. Santiago, mayo de 2013.

Operaciones con Terceros. Informe elaborado por Baraona Abogados para Cooperativa Agrícola y Lechera de la Unión Limitada.

Tributación de las rentas de COOPEUCH y sus socios y deberes de información al SII y sus cooperados. Opinión legal preparada por Irarrázabal, Ruiz Tagle, Goldenberg, Silva, Lagos y Cía. Santiago, enero de 2013.

Las Operaciones con terceros en las Cooperativas. Informe preparado por Carlos Rubio Estay. Santiago, mayo de 2013.

Santiago, junio de 2013.