

ORIGINAL VIA E-MAIL: [lmartinez@colun.cl]

Teléfono directo
+ 56 2 485-1053

Correo Electrónico
jmbaraona@baraonamarre.cl

Señores
Cooperativa Agrícola y Lechera de La Unión Limitada.
At.: Sr Eduardo Carrasco Giovannini
Gerente General
Esmeralda 641
La Unión

I. Antecedentes.

I.1 Una empresa agrícola (en adelante la "Empresa"), socio de esa Cooperativa (en adelante la "Cooperativa"), ha sido objeto de una revisión por parte del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el "SII").

I.2 Durante el proceso de revisión, los funcionarios fiscalizadores han cuestionado el tratamiento no tributable que la Empresa ha dado a las distribuciones de excedentes recibidos de la Cooperativa y que originan de operaciones entre ambas (en adelante las "Distribuciones").

I.3 El SII ha fundamentado su posición en lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas (en adelante la "LGC")¹ y el artículo 17 N° 2 y 4 del Decreto Ley N° 824, de 1974.

II. Consulta.

En relación con lo anterior se nos consulta si le Empresa se ha ajustado a derecho en el tratamiento tributario dado a estas distribuciones. En caso de ser nuestra opinión positiva, se nos solicita analizar los fundamentos que tendría la Empresa para sustentar su posición.

III. Alcance de nuestro informe.

3.1 Hacemos presente que este informe se ha preparado teniendo exclusivamente en consideración la información arriba indicada, la que ha sido proporcionada por el cliente.

3.2 No hemos tenido acceso ni hemos practicado revisiones ni auditorías tributarias de ningún tipo a la Empresa, motivo por el cual no podemos afirmar ni negar que existan otras contingencias tributarias que puedan afectar las Distribuciones analizadas, así como tampoco hacer evaluaciones cuantitativas.

3.3 Señalamos además que no hemos tenido acceso a los documentos que puedan haberse emitido o suscrito, o se emitan o suscriban en el futuro, con ocasión de las Distribuciones. Como consecuencia de ello, si los documentos en cuestión o las modalidades de la Distribuciones que se han llevado a cabo se apartan de la información proporcionada nuestra opinión puede cambiar.

3.4 Nuestra opinión se limita a los aspectos tributarios relacionados con la materia consultada. En consecuencia, no debe tenerse este informe como una opinión que agote todos los efectos tributarios de las Distribuciones.

¹ El Texto Refundido, Concordado y Sistematizado de la Ley General de Cooperativas se encuentra contenido en el Decreto con Fuerza de Ley (en adelante "DFL") N° 5, de 2003, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción.

3.5 Nuestra opinión no se refiere tampoco a los efectos jurídicos relacionados con los aspectos comerciales, cooperativos, regulatorios o de otro orden no tributario de las Distribuciones.

3.6 Nuestra opinión ha tomado en consideración las disposiciones legales y reglamentarias, así como las instrucciones administrativas y prácticas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (en adelante el "SII"), vigentes a la fecha. Si tales normas legales o reglamentarias, instrucciones y prácticas cambian en el futuro, nuestra opinión puede necesitar de ser revisada.

3.7 Hacemos además presente que este informe se ha preparado sobre el supuesto de que la autoridad fiscal se encuentra enterada de todos los antecedentes de las Distribuciones. Dicho en otros términos, la mayor o menor posibilidad de que la autoridad fiscal pueda detectar estos antecedentes no ha sido considerada como argumento a favor ni en contra de una determinada conclusión.

3.8 Finalmente, cabe hacer presente que no es posible garantizar las conclusiones de este informe sean compartidas por el SII. Sin embargo, somos de opinión que tales conclusiones se encuentran dotadas de buenos fundamentos.

IV. Consideraciones.

Luego de haber analizado los antecedentes que se nos han proporcionado, podemos informar a Uds. que, en nuestro concepto, el tratamiento tributario que la Empresa ha dado a las Distribuciones es ajustado a la ley.

Esta opinión se fundamenta en los siguientes antecedentes y consideraciones:

4.1 Aspectos Generales.

- (a) El artículo 17 del Decreto Ley (en adelante DL) N° 824, de 1974, contiene diversas disposiciones relativas al tratamiento tributario de las cooperativas que, en lo que interesa a este informe establecen que²:

"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.

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

² El artículo 1° del DL N° 824 contiene toda la Ley sobre Impuesto a la Renta. Además tiene diecisiete artículos permanentes y otros diecisiete transitorios. El artículo 17 permanente del DL citado es el que se reproduce en el cuerpo de este informe, esta norma no debe confundirse con el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que legisla sobre los ingresos no constitutivos de renta.

4°.- Los socios, cuyas operaciones con la respectiva cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la cooperativa les haya reconocido a favor de ellos, o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales. No obstante, si el socio debiera tributar con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto a los pagos provisionales mensuales que deba efectuar en base a los ingresos brutos, de acuerdo con las normas del artículo 84° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según nuevo texto.

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 sus socios o con terceros.

El Presidente de la República dictará un reglamento para la aplicación de las disposiciones de este artículo.”³

- (b) La actual LGC es un texto refundido de una larga serie de normas legales y reglamentarias que se han ido dictando a través del tiempo y que establecen también algunas disposiciones en materias tributarias. Estas disposiciones han ido cambiando, razón por la cual su debida consideración es de interés para arribar a una conclusión fundada sobre la materia que se nos consulta. Esta secuencia normativa puede sintetizarse como sigue:
- (i) El DFL N° 326, de 1960, fijó las normas por las cuales se rigen las cooperativas y derogó diversas normas legales sobre la materia.

³ Hasta el momento ninguno de estos dos cuerpos reglamentarios ha sido dictado.

- (ii) El DFL RRA N° 20 de 1963 fijó un texto coordinado, sistematizado y refundido de las disposiciones legales sobre cooperativas.
- (iii) El Decreto Supremo (en adelante "DS") N° 502, de 1978 del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, estableció un nuevo texto refundido de la legislación cooperativa.
- (iv) La Ley N° 19,832 introdujo diversas modificaciones a la legislación cooperativa.
- (v) Finalmente, el DFL N° 5 de 2004 fijó el actual texto refundido, concordado y sistematizado de la LGC.

4.2 Situación Tributaria de las Cooperativas.

Aún cuando no se encuentra esta materia vinculada directamente con las distribuciones a los socios, creemos que es preciso referirnos brevemente a ella, ya que puede tener alguna incidencia en el tema consultado.

- (a) Desde el DFL N° 326 de 1960, se viene repitiendo en la legislación cooperativa, con diferencias menores de redacción, una norma que establece que para todos los efectos legales se estimará que las cooperativas no obtienen utilidades. Así, el actual texto de la LGC dispone que:

*"Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo."*⁴

⁴ Artículo de la LGC.

- (b) A primera vista la redacción de la disposición transcrita es clara y, desde un punto de vista tributario, conduce en principio a la conclusión de que las cooperativas no pagan impuestos a la renta.
- (c) No obstante lo señalado, el sentido de la norma no lo es, como se pasa a señalar:

- (i) En primer lugar, el concepto de renta tributable es bastante más amplio que el de utilidades. En efecto, para efectos tributarios se entenderá:

“Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.”⁵ (énfasis añadido).

En definitiva, para la ley renta es todo incremento de patrimonio, acepción que excede con creces el vocablo utilidades.

- (ii) Señala también la LGC que:

“ No obstante lo dispuesto en los inciso 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 con Fuerza de Ley N° 824.”⁶

- (iii) A su turno, el N° 2 del artículo 17 del DL N° 824 señala que:

“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.”

⁵ Artículo 2 N° 1 de la Ley de la Renta.

⁶ Artículo 49 inciso final de la LGC.

- (d) Se advierte una clara inconsistencia entre los artículos 53 y 49 inciso final de la LGC, si se entiende que, conforme al primero, al primero las cooperativas no pagan el impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta.
- (e) La única forma de conciliar ambas normas es recurrir a la norma de interpretación de la ley contenida en el artículo 22, inciso primero del Código Civil, conforme a la cual:

“El contexto de una ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre ellas la debida correspondencia y armonía.”⁷

En nuestra opinión la única forma de lograr la debida correspondencia y armonía entre ambas disposiciones es entender que las cooperativas están afectas al impuesto de primera categoría en lo que dice relación con sus operaciones con personas que no sean socios, y no estarán afectas a esta tributación por las operaciones con sus socios.

- (f) A lo anterior es preciso agregar que la LGC dispone también que:

“...las cooperativas estarán exentas de los siguientes gravámenes:

- a) *Del cincuenta por ciento de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco.”⁸*

Atendida la amplitud de la norma, la exención parcial en ella contenida se aplica también al impuesto de primera categoría.

- (g) El criterio anterior ha sido ratificado por el SII quien ha dictaminado que:

⁷ Las normas de interpretación de la ley contenidas en el Código Civil son plenamente aplicable a materias tributarias en razón de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario, conforme al cual:

“En lo no previsto en este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas del derecho común contenidas en leyes generales o especiales.”

⁸ Artículo 49 de la LGC.

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

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

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

c) Conforme a lo dispuesto por la norma señalada en la letra precedente, las cooperativas en general, se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría sobre la parte de sus remanentes que correspondan sólo a operaciones realizadas con personas que no sean socios, la que se determina aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones que no sean socios y el monto total de los ingresos correspondientes a todas las operaciones. Debe tenerse presente que conforme a lo antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del DFL 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 DL N° 825, contenido en el DS. N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda.

d) No obstante lo anterior, y de acuerdo a lo dispuesto por la letra a) del artículo 49 del DFL N° 5, las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría que les afecta, se encuentran exentas del 50% de dicho gravamen.”⁹

⁹ Oficio N° 549, de 2008 del SII.

4.3 Situación Tributaria de las Distribuciones a los Socios.

- (a) De acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta las distribuciones o devoluciones de excedentes a los socios de una cooperativa son rentas tributables de primera categoría, calificables como rentas de capitales mobiliarios¹⁰. Además, estas rentas no se encuentran exentas del impuesto bajo el concepto de tratarse de dividendos pagados por sociedades anónimas o distribuciones de utilidades efectuadas por sociedades de personas¹¹. Ello, en razón de que las cooperativas, no obstante su carácter de personas jurídicas no son sociedades, al menos de aquellas reguladas nominadamente como tales en la legislación chilena.
- (b) En consecuencia, si no existieren normas especiales sobre la materia todos los excedentes recibidos por los socios de una cooperativa deberían considerarse estos como ingresos tributarios para la determinación de la renta tributable con el impuesto de primera categoría.
- (c) No obstante lo señalado, la LGC dispone que:
- (i) Las cooperativas *"Deben distribuir el excedente correspondiente a operaciones con sus socios, a prorrata de aquéllas."*¹²

La norma transcrita es reiteración de lo establecido en versiones anteriores de la legislación cooperativa y ya se encontraba contenida en el artículo 48, inciso final del DFL 326, de 1960¹³.

Para los efectos anteriores se entiende por remanente de una cooperativa:

¹⁰ Artículo 20 N° 2 de la Ley de la Renta.

¹¹ Artículos 33 N° 2 letra a) y 39 N° 1 de la Ley de la Renta.

¹² Artículo 1, inciso tercero, de la LGC.

¹³ Esta disposición se repitió en el artículo 49 inciso final del DFL RRA 20 de 1963 y en el artículo 48, inciso final, del DS 502 de 1978.

“El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. Hecho lo anterior, se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que éstos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto. Por último, el saldo, si lo hubiere, se denominará excedente y se distribuirá en dinero entre los socios o dará lugar a una emisión liberada de cuotas de participación.”¹⁴

(ii) La LGC establece además que:

“El aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto.”¹⁵(énfasis añadido).

Esta disposición es también de antigua data pues se encontraba ya en versiones anteriores de la legislación cooperativa¹⁶.

Esta norma contiene una clara exención parcial del impuesto de primera categoría que favorece a las distribuciones de excedentes que las cooperativas hacen a sus socios, en la parte de los excedentes que provienen de operaciones con aquéllos. Por el contrario, el resto de la distribución de excedentes, que corresponde al generado en operaciones con terceros, está gravado con dicho impuesto. Sobre esto no puede haber duda alguna.

(d) Los funcionarios del SII que han fiscalizado a la Empresa, han sostenido que ésta debe pagar el impuesto de primera categoría por aquellas parte de las devoluciones de excedentes que le son entregadas respecto de operaciones realizadas con al Cooperativa.

¹⁴ Artículo 38 inciso primero de la LGC.

¹⁵ Artículo 51 de la LGC.

¹⁶ Artículos 57 del DS 326 y del DFL RRA 20, y artículo I N° 54 de la ley 19.832.

Esta afirmación se fundamenta, erróneamente como se verá, en la norma de la LGC conforme a la cual:

“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 ellas les haya reconocido.”¹⁷

Según los fiscalizadores, la circunstancia de que los socios que operen habitualmente con la cooperativa deban contabilizar, para los fines tributarios, los excedentes que les hayan reconocido, equivale a que deben considerarlos como ingresos tributables.

(e) La afirmación anterior es del todo equivocada.

En efecto, las cooperativas son contribuyentes que están obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa. En razón de ello, y de acuerdo a los principios contables y al mandato legal contenido en el Código Tributario, deben ajustar sus registros contables a las normas y prácticas vigentes, las que obligan a registrar contablemente todos los ingresos de las empresas contribuyentes, lo que incluye naturalmente los ingresos que corresponden a rentas exentas de impuesto. Estos ingresos siempre va a aparecer registrados contablemente y formando parte del resultado contable de la empresa. Así se desprende de las siguientes disposiciones del Código Tributario:

(i) *“En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios.”¹⁸*

¹⁷ Artículo 52 de la LGC.

¹⁸ Artículo 16, inciso primero del Código Tributario.

(ii) *“Salvo disposición expresa en contrario, los ingresos y rentas tributables serán determinados según el sistema contable que haya servido regularmente al contribuyente para computar su renta de acuerdo con sus libros de contabilidad.”¹⁹*

(f) A lo anterior debo agregar que el concepto de ingreso bruto tributario incluye aquellos ingresos que provienen de actividades exentas, eximiéndose de ello solamente los ingresos no constitutivos de renta contemplados en el artículo 17 de la Ley de la Renta, entre los que no se encuentran los excedentes que distribuyen las cooperativas. Las distribuciones materia de este informe son rentas exentas y no ingresos no constitutivos de renta motivo por el cual deben incluirse en los ingresos brutos tanto para fines contables como tributarios, ello aún cuando no lo hubiere dicho así el artículo 51 de la LGC al que recurre el SII. Lo afirmamos se desprende de la norma de la Ley de la Renta conforme a la cual:

“Constituyen "ingresos brutos" todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en la presente categoría, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17. En los casos de contribuyentes de esta categoría que estén obligados o puedan llevar, según la ley, contabilidad fidedigna, se considerarán dentro de los ingresos brutos los reajustes mencionados en los números 25 y 28 del artículo 17 y las rentas referidas en el número 2 del artículo 20°. Sin embargo, estos contribuyentes podrán rebajar del impuesto el importe del gravamen retenido sobre dichas rentas que para estos efectos tendrá el carácter de pago provisional sujeto a las disposiciones del Párrafo 3° del Título V. Las diferencias de cambio en favor del contribuyente, originadas de créditos, también constituirán ingresos brutos.”^{20 21}

(g) El hecho de que los ingresos correspondientes a rentas exentas forman parte de los ingresos brutos queda definitivamente demostrado con la disposición de la Ley de la Renta de acuerdo a la cual, tales ingresos exentos deben rebajarse con posterioridad a haber sido considerados como ingresos tributarios. En efecto:

¹⁹ Artículo 16 , inciso tercero del Código Tributario

²⁰ Artículo 29 de la Ley de la Renta.

²¹ El artículo 17 mencionado se refiere a los ingresos no constitutivos de renta.

- (i) El artículo 29 de la Ley de la Renta, ya transcrito, obliga a la consideración de los ingresos brutos en el ejercicio de su devengación o percepción, incluyendo aquéllos provenientes de actividades exentas y excluyendo solamente los ingresos no constitutivos de renta del artículo 17.
- (ii) Los artículos 30 y 31 de la misma ley se refieren a la deducción de los costos directos y de los gastos generales.
- (iii) El artículo 33 del referido cuerpo legal contempla determinados agregados y deducciones que deben hacerse después de considerar las partidas anteriores. En relación con la materia de este informe señala la Ley citada que:

“2°.- Se deducirán de la renta líquida las partidas que se señalan a continuación, siempre que hayan aumentado la renta líquida declarada:

b) Rentas exentas por esta ley o leyes especiales chilenas. “²² (énfasis añadido).

- (h) De acuerdo a las normas citadas resulta indubitado que los ingresos o rentas exentos del impuesto deben considerarse como ingresos brutos tributables tanto para fines contables como tributarios. Luego, el artículo 52 de la LGC no dice nada nuevo cuando señala que *“...deberán contabilizarse...para los efectos tributarios...”*. Dichos ingresos, contabilizados para los efectos tributarios, deben posteriormente rebajarse conforme a la disposición recién transcrita. De este modo se hace efectiva la exención.
- (i) Adicionalmente a lo señalado, es preciso agregar que los anteriores textos de la legislación cooperativa contenía una norma similar a la que se comenta. Pero agregaba otra que de manera expresa señalaba que las distribuciones de excedentes de operaciones entre la

²² Artículo 33 N° 2 de la Ley de la Renta.

cooperativa y los socios quedaba sujetos a impuesto tratándose de socios que tenían habitualmente operaciones con la cooperativa.

Dicha disposición se encuentra contenida en el artículo 17 del DFL 824 y establece que:

“Los socios, cuyas operaciones con la respectiva cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo las cantidades que la cooperativa les haya reconocido a favor de ellos, o repartido por concepto de excedentes, distribuciones y/o devoluciones que no sean de capital. Estas cantidades pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales. No obstante, si el socio debiera tributar con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a un mecanismo no relacionado con la renta efectiva, no quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades, salvo en cuanto a los pagos provisionales mensuales que deba efectuar en base a los ingresos brutos, de acuerdo con las normas del artículo 84° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según nuevo texto.”²³

La comparación de esta disposición con las normas actualmente vigentes de la LGC nos merecen los siguientes comentarios:

- (i) El artículo 17 del DFL 824 no contemplaba una exención expresa de impuestos respecto de las devoluciones de excedentes originados de operaciones con los socios, como ocurre hoy en el artículo 51 de la LGC, citado más arriba. En consecuencia no se aplicaba respecto de la norma del artículo 17 transcrita y en relación con estas distribuciones el mecanismo de deducción tributaria aplicable a los ingresos y rentas exentas que contiene el artículo 33 N° 2, letra a) de la Ley de la Renta y que ya se ha explicado.

²³ Artículo 17 N° 4 del DFL N° 824.

- (ii) Al no existir en el artículo 17 norma de exención, la consideración como “...ingresos brutos del socio correspondiente, para todos los efectos legales...”, necesariamente significa tributación para los efectos de primera categoría.
 - (iii) Ello no ocurre en la legislación actual al ser declarados exentos estos mismos ingresos. Lo indicado porque, no obstante su contabilización para los efectos tributarios conforme al artículo 52 vigente de la LGC, se rebajan posteriormente conforme al procedimiento que para estas rentas e ingresos contempla el artículo 3, N° 2, letra a) de la Ley de la Renta, como resultado de lo cual no tributan.
- (i) Como se ha expresado anteriormente, las rentas de una cooperativa, derivadas de operaciones con sus socios no están afectas al impuesto de primera categoría. Así resulta de lo establecido en el artículo 17 N° 2 del DFL 824, norma que se encuentra vigente pues no ha sido derogada por ley posterior.

Si los socios de una cooperativa que tienen operaciones habituales con ésta hubieren de agregar para su propio impuesto de primera categoría las distribuciones que reciben de aquélla, se estaría dejando sin sentido la primera exención, pues lo no gravado con primera categoría a nivel de la cooperativa lo estaría a nivel del socio. Si ello fuere así, y teniendo en cuenta además que es un principio estructural de la Ley de la Renta que el impuesto de primera categoría sólo se paga una vez, no tendría sentido ni lógica la exención del referido artículo 17 N° 2 del DFL 824²⁴. Dicho de otro modo, para que la no afectación con el impuesto de primera categoría en un contribuyente tenga algún sentido, la distribución de la renta respectiva a otro contribuyente también debe estar exenta.

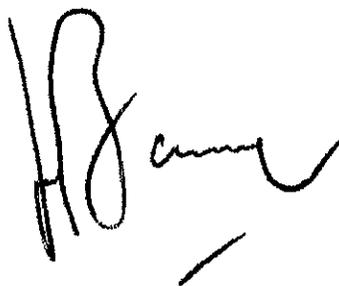
V. Conclusiones.

De las consideraciones anteriores concluimos que:

²⁴ El mecanismo mediante el cual se implementa el principio de que la primera categoría no se puede aplicar dos o más veces es el sistema de crédito contenido en los artículos 56 N° 3 y 63 de la Ley de la Renta.

- 5.1 De acuerdo al artículo 51 de la LGC la devolución o distribución de excedentes que una cooperativa a sus socios originados en operaciones con estos últimos se encuentra exenta de todo impuesto.
- 5.2 La exención anterior es amplia e incluye indudablemente el impuesto de primera categoría.
- 5.3 El artículo 52 de la LGC 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.”*. Esta disposición no significa que tales excedentes deban pagar impuesto de primera categoría en cabeza de los socios. En efecto. De acuerdo a la Ley de la Renta incluso los ingresos exentos deben registrarse como tales para efectos tributarios. En estos casos la exención se hace efectiva de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 33 N° 2, letra a) de la misma ley, es decir mediante la posterior deducción de dichos ingresos exentos en la determinación de la renta líquida imponible del contribuyente.

Cordiales saludos,



BARAONAMARRÉ – ABOGADOS
Juan Manuel Baraona