

**LEY GENERAL DE COOPERATIVAS – ARTÍCULOS 49, 51 Y 53 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA – ARTÍCULOS 2° Y 17 NOS 1, 2, 3 Y 4 – CÓDIGO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 26  
COOPERATIVAS – SOCIOS – EXCEDENTES – INTERPRETACIONES DEL SERVICIO – TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE PUERTO MONTT – RECLAMO – RECHAZADO**

El Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt rechazó un reclamo deducido por un contribuyente en contra de liquidaciones emitidas por el Servicio de Impuestos Internos que determinaron diferencias de impuesto a la renta debido a que no se contabilizaron como ingresos los excedentes por operaciones entre éste y la cooperativa de la cual era socio.

Sobre el particular, el órgano jurisdiccional señaló que no existían hechos pertinentes ni controvertidos en autos, sino que la discusión era netamente jurídica y decía relación con la tributación que afectaba la repartición de excedentes por parte de una cooperativa a sus cooperados. Al respecto, el sentenciador determinó que las cooperativas no tenían utilidades para todos los efectos legales, salvo en lo relativo al pago de las gratificaciones. No obstante lo anterior, éstas debían practicar un balance al 31 de diciembre de cada año y corregir monetariamente sus activos y pasivos. Luego, el resultado positivo del ejercicio se denomina remanente, el cual se encontraba sometido a lo dispuesto en el artículo 17 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, al cual se le efectuaban una serie de imputaciones, de forma tal que si se producía un saldo, pasaba a denominarse excedente.

Al respecto, el tribunal distinguió dos situaciones: aquella parte de los remanentes que correspondían a operaciones realizadas con quienes no detentaban la calidad de socios, estaban afectas al impuesto a la renta. De otra parte, si se trataba de operaciones realizadas con socios, era necesario subdistinguir, pues si los excedentes se repartían a los socios de la cooperativa, cuando formaban parte de su giro habitual, conformaban los ingresos brutos del socio para todos los efectos legales y, por tanto, estaba afecto al impuesto a la renta; por el contrario, si no formaba parte de dicho giro habitual, se encontraba exento.

A continuación, el tribunal de primera instancia manifestó que el actor no alegó el hecho de que las operaciones con la cooperativa no formaba parte de su giro habitual ni que determinara su renta efectiva bajo el régimen de renta presunta, razón por la cual no podía considerarse que se tratara de rentas exentas.

Finalmente, estimó que no existía una vulneración a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, toda vez que el primero de los Oficios señalados interpretaba una situación distinta a la de autos y el cambio de criterio del segundo, tampoco se refería a un punto discutido.

El texto de la sentencia es el siguiente:

“Puerto Montt, cinco de febrero de dos mil doce (sic).

VISTOS:

A fojas 1, comparece don AAAA, Rut N° A.AAA.AAA-A, constructor civil, en representación de XXXX, Rut N° XX.XXX.XXX-X, ambos domiciliados en calle Cochane N° 858, Oficina 32, Osorno; quien interpone reclamo en contra de las Liquidaciones N° 39 y 40, emitidas con fecha 26 de Julio de 2012, por la Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos.

Señala, que a través de las liquidaciones reclamadas el Servicio de Impuestos Internos, detectó diferencias contables tributarias, que se relacionaron con deducciones indebidas a la renta líquida imponible del A.T. 2009. En efecto, indica que con fecha 18 de abril de 2012, su representada fue notificada de la Citación N° 1836 de 12 de Abril de 2008, la cual estaba basada en 3 partidas que a juicio del Servicio de Impuestos Internos no fueron agregadas a la base imponible, específicamente como ingresos brutos de dicho año tributario y que por ende alteraría el Impuesto a la Renta de Primera Categoría que le hubiese correspondido pagar a su representada. Evacuada la contestación a la citación, el reclamante indicó que los ingresos por concepto de excedentes por operaciones entre una cooperativa y un socio de la misma pueden ser catalogados sea como ingreso no renta o bien como renta exenta, siendo el primer criterio utilizado, por cuanto así resultaba de la interpretación plasmada en el Oficio N° 549 del año 2008 imperante a la fecha de la declaración cuestionada. En cuanto al segundo criterio, señala que este se desprende de la Ley General de Cooperativas, del artículo 17 N° 4 de la Ley de Impuesto a la Renta y del Oficio N° 1397 del año 2011.

Teniendo en cuenta que los argumentos presentados por el reclamante no fueron considerados para anular la Citación, con fecha 26 de Julio de 2012, se le notificó a su representada las Liquidaciones N° 39 y 40, fundadas en diferencias de Impuestos de Primera Categoría derivadas de no haber incluido en los ingresos brutos afectos a dicho impuesto los ingresos por excedentes de pago informados por las Cooperativas Colún y Cooprinsem.

En efecto, respecto de la primera de estas cooperativas, se indicó que de la información contable (Balance, R.L.I., FUT, Libro Diario y Libro Mayor) Año Comercial 2008, proporcionada por la reclamante; Certificado N° 727 de 27.03.2009 y Liquidación de excedentes de fecha 08.05.2008, emitidos por Cooperativa Agrícola y Lechera La Unión Ltda, se verificó que el monto recibido por “la cooperativa”, por conceptos de excedentes a pago por operaciones con socio por un monto de \$63.664.395 y de \$49.579.138, los cuales fueron contabilizados por la sociedad reclamante, con fecha 08.05.2008 en la cuenta código 430000 “Otros Ingresos excedentes” del libro mayor, pero no fue reconocido como ingreso tributario, ya que fue descontado posteriormente al determinar la renta líquida imponible e incorporado al FUNT como ingreso no constitutivo de renta. El ente fiscalizador fundó lo anterior, en que el artículo 29 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades incluidas en los números 1° al 5° de su artículo 20, excepto los ingresos a que se refiere el artículo 17. Por su parte se indicó que legalmente la cooperativas y sociedades auxiliares de las mismas, se registrarán para todos los efectos legales en materia tributaria por lo señalado en el artículo 17 N°4, artículo en que se norman los excedentes repartidos a los cooperados, indicándose que las cantidades que la cooperativa ha reconocido a un contribuyente o repartido por cuenta de excedentes y que se relacionen con operaciones que formen parte o digan relación con su giro habitual, deberán ser contabilizados en el ejercicio respectivo y formar parte de los ingresos brutos del socio, para todos los efectos legales, quedando tal excedente afecto a la tributación de la Ley de la Renta. Se indicó además, que los mencionados excedentes, deben ser considerados renta en atención al concepto de la misma

establecido en el artículo 2 N° 1 de la Ley de Impuesto a la Renta, ingresos que se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos según lo establecido en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Respecto de la segunda de las cooperativas, la liquidación indica que de la información contable (Balance, R.L.I., FUT, Libro Diario y Libro Mayor) Año Comercial 2008, proporcionada por la reclamante; Certificado S/N° de fecha 05/2008 emitidos por Cooprinsem, se verificó, que el monto recibido por “la cooperativa”, por conceptos de excedentes a pago por operaciones con socio por un monto de \$3.168.709, el cual fue contabilizado por la sociedad reclamante, con fecha 03.06.2008 en la cuenta código 430000 “Otros Ingresos excedentes” del libro mayor, pero no fue reconocido como ingreso tributario, ya que fue descontado posteriormente al determinar la renta líquida imponible e incorporado al FUNT como ingreso no constitutivo de renta. Se Indica que la base legal que sustenta el cobro de los ingresos subdeclarados por los excedentes recibidos de la cooperativa, son similares a los fundantes anteriormente respecto a los excedentes recibidos por parte de Cooperativa Agrícola y Lechera La Unión Ltda.

El reclamante señala, que con fecha 14 de Agosto de 2012 presentó un Recurso de Reposición Administrativa en atención a lo establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario en contra de la totalidad de las liquidaciones reclamadas, debido que a juicio de su representada estas carecerían de fundamento de fondo al fundarse en interpretaciones erróneas del D.F.L N° 5 que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de Cooperativa, del D.L N° 824, artículo 17 N°4 y de los oficios N° 549 del año 2008 N° 1397 del año 2011, no obstante, según Resolución Exenta N° 4.039 de la Oficina de Procedimientos Administrativos del Servicio de Impuestos Internos, se resolvió no ha lugar argumentando que el oficio N° 549 del año 2008 respecto al reconocimiento de no renta de los excedentes (remanentes) provenientes de actividades entre las Cooperativas y los socios de estas, solo tiene efecto para las cooperativas y que en el caso de los cooperados, se les aplica lo establecido en el artículo 17 del DL 824, el cual llama a contabilizar dichos ingresos, que pasarían a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente para todos los efectos legales.

En cuanto a los fundamentos de derecho, indica que su representada es una Sociedad de Responsabilidad Limitada, que en concordancia del D.F.L N° 5 sobre Ley General del Cooperativas, es socia de Cooperativa Agrícola y Lechera la Unión Limitada (Colún) y de Cooperativa Agrícola Regional de Servicios de Inseminación (Cooprinsem). Al efecto, señala que se pueden reconocer dos criterios en torno al tratamiento de los ingresos por remanentes originados por operaciones entre cooperativas y socios dentro de su giro.

La primera opción, esto es, considerar los remanentes por operaciones entre la cooperativa y el socio como un ingreso no renta, indica que la normativa que regula este tipo de personas jurídicas se encuentra principalmente en el D.F.L N°5 del año 2004, sobre Ley General de Cooperativas, norma legal que en su artículo 53 señala que para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtiene utilidades, salvo para lo dispuesto en los artículos 46 a 52 del Código del Trabajo, norma de la cual se puede entender que las utilidades que se generen por actuaciones entre la cooperativa y sus socios se entienden Ingresos no Renta lo que implicaría que no corresponde tributar por ninguno de los tributos determinados en la Ley de Impuesto a la Renta. Complementa que este criterio se vio reforzado a través del Oficio N° 549 de 2008, el cual estableció que se debe diferenciar si el remanente que se produjo correspondía a operaciones realizadas con personas que no eran socios o si correspondía a operaciones con

socios de la Cooperativa. En primer caso, de acuerdo al N° 2 del artículo 17 del D.L N° 824 de 1974, el remanente se encontraría afecto al Impuesto a la Renta de Primera Categoría, aplicando la relación porcentual correspondiente. Indica que de acuerdo al N° 10 del Oficio, solo se hace referencia aquella parte del remanente generado por la cooperativa en sus operación con terceros y estipula que se entiende que existe un régimen tributario especial aplicable a las rentas obtenidas por las cooperativas, el cual reemplaza el régimen general establecido en la Ley sobre el Impuestos a la Renta. Complementa que es en el numeral 12° del mencionado Oficio, donde se señalan los postulados mas relevantes en torno a la tributación del Impuesto a la Renta de las Cooperativas y quienes operaban con ellas, señalándose en su parte pertinente que de conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 49 del D.F.L N° 5, las Cooperativas y los Institutos Auxiliares de Cooperativas, se rigen en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L N° 824 de 1974, norma conforme a lo cual, las Cooperativas en general , se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría sobre la parte de sus remanentes que correspondan solo 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 las operaciones. Continúa el Oficio, en que se debe tener presente que conforme a lo antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del D.F.L. N°5, las utilidades que obtienen las cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen el carácter de renta, concluyéndose que no obstante lo anterior y de acuerdo a lo dispuesto por la Letra a) del artículo 49 del D.F.L N°5, las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría que les afecta, se encuentran exentas del 50% de dicho gravamen.

Indica que dicho oficio, al ser instrucción del Jefe del Servicio es vinculante para los funcionarios del SII y al responder consultas y dar una línea interpretativa de las normas tributarias, permite que el resto de los contribuyentes se vean orientados por dicha jurisprudencia administrativa. Sustenta lo anterior, según lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario, que determina la no procedencia del cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de la Leyes Tributarias sustentadas por la Dirección Regional o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes , informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno a mas de estos en particular. Teniendo en cuenta lo anterior, indica que a la fecha de la Declaración de Impuesto a la Renta A.T 2009, el Oficio en cuestión de fecha 20 de Marzo de 2008, se encontraba plenamente vigente, de tal forma que su representada ajustándose de buena fe a los argumentos presentados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, determinó su excedente asociado con las cooperativas Colún y Cooprisem como ingresos no renta.

Funda la segunda postura, esto es, considerar los ingresos por concepto de excedentes por operaciones entre cooperativa y un socio como renta exenta, principalmente en lo establecido en el artículo 51 del D.F.L N°5 sobre Ley General de Cooperativas el cual 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” En razón de lo anterior, los socios de las cooperativas en cuanto a la devolución de los excedentes por operaciones con éstas, no deben pagar Impuestos de Primera Categoría, ni Impuesto Global Complementario por dichos incrementos de

patrimonio. El tratamiento de estos ingresos como rentas exentas, a su entender, se extrae en el Oficio N° 1397 del año 2011, ello por cuanto se señaló que la tributación que afecta a los socios de una Cooperativa que declararan su renta efectiva respecto de excedentes que se les haya distribuido producto de operaciones habituales, se deberán contabilizar dichas cantidades pasando a formar parte de los ingresos brutos del socio para todos los efectos legales, quedando tal excedente afecto a la tributación normal, lo anterior en conformidad al artículo 17 N° 4 del D.L N° 824, complementa, que al verse obligado el socio a contabilizar dichas sumas, incluyéndolas como parte de los ingresos brutos, no implica necesariamente que por el solo hecho se les deba aplicar la tasa del impuesto de primera categoría en forma directa, dado que la aplicación correcta según el tratamiento general de la determinación de la base imponible, establece que se deben rebajar de dicho monto, al momento de determinar la renta líquida a declarar, todas las rentas exentas. Indica, que desde un punto de vista normativo y teniendo presente lo establecido en los artículos 39 N° 2 y 57 inciso tercero del D.L 824, una vez reconocidos como exentos por las normas previamente indicadas deben deducirse de la renta líquida declarada de acuerdo a lo señalado en el artículo 33 número 2 letra b y con posterioridad a ello efectuar la aplicación de las respectivas tasas, ya sea del Impuesto de Primera Categoría o Impuestos Global Complementario.

Desde otro punto de vista, el reclamante funda su presentación, en la nulidad de las liquidaciones reclamadas por la vulneración de los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, al contravenir el artículo 26 del Código Tributario. En efecto, indica la improcedencia de la restructuración de la Renta Líquida Imponible, por cuanto no existe un criterio unánime en torno al tratamiento de dichos excedentes de Cooperativas pero en ningún caso estos debiesen tributar al fundarse la discusión en ser ingresos no renta o rentas exentas. Frente a la disyuntiva, indica que su representada se guió de buena fe en el Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, de forma tal que conforme al artículo 26 del Código Tributario no procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias. Indica que lo anterior, se funda en el Principio de Juricidad consagrado en los artículo 6° y 7° de la Constitución Política. El inciso primero del artículo 6 señala: “Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella” por su parte el artículo 7° señala: “Los órganos de Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley . Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la constitución y las leyes” De tal forma, finaliza indicando que dada la vulneración expresa de la norma constitucional, a través de la transgresión del artículo 26 del Código Tributario, es que resulta procedente declarar la nulidad del acto viciado.

Por las consideraciones expuestas, solicita acoger el reclamo interpuesto en contra de las Liquidaciones N° 39 y N° 40 de fecha 26 de Julio de 2012 ordenando que se declaren nulas las liquidaciones recurridas acogiendo así el reclamo deducido declarando que la determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT del Año Tributario 2009 se ajustan a las normas legales vigentes e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos.

Acompaña a su presentación copia de Acta de Notificación N° 255/2012 de fecha 18 de Abril de 2012 y Citación N° 1836 de 12 de Abril de 2012; Copia simple de la solicitud de prorrogal al plazo de contestación a la citación, presentado con fecha 14 de Mayo de 2012 y

de la Resolución N° 3 de 14 de Mayo de 2012, que concedió ampliación hasta el 31 de Mayo de 2012; Copia simple de escrito de contestación de la Citación N° 1836, presentado por esta parte el día 31 de mayo de 2012; Copia simple de Liquidaciones reclamadas; Copia simple de Reposición Administrativa Voluntaria presentada con fecha 14 de Agosto del año 2012 en contra de las liquidaciones reclamadas; Copia simple de Resolución Exenta N° 4.039; Copia simple de Renta Líquida Imponible AT 2009 de XXXX; Copia simple de FUT Y FUNT AT 2009 de XXXX; Carta información de excedentes Cooperativa Cooprinsem del año comercial 2008 a la Sociedad reclamada; Copia simple Formulario 22 del AT 2009, del registro electrónico del SII de Sociedad reclamada; Copia simple balance general año comercial 2008 de XXXX; Copia simple de Acta de recepción de documentación contable de la sociedad reclamada por el funcionario Sonia Rojas Moreno; Copia simple escritura pública otorgada con fecha 29 de Febrero de 2012 en la cual consta la personería del compareciente en nombre de la sociedad reclamante; y copia autorizada de escritura pública otorgada con fecha 9 de Julio de 2012, en la cual consta el mandato judicial de los apoderados comparecientes.

A fojas 106, se tuvo por interpuesto el reclamo, confiriéndosele traslado al Servicio de Impuestos Internos por el término legal;

A fojas 108, comparece don José Barrientos Brito, Director Regional(s) de la X Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos quién debidamente patrocinado por la abogada Marianela Triviño Tellez, con domicilio en calle San Martín N° 80, cuarto piso, Puerto Montt, evacua el traslado indicando que el Servicio de Impuestos Internos requirió a la reclamada para que presentara documentación relacionada con el correcto cumplimiento y declaración de impuesto a la renta del año tributario 2009. De la revisión de los antecedentes aportados surgieron observaciones relacionadas con deducciones indebidas a la Renta Líquida Imponible AT 2009 por concepto de utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría provenientes de excedentes a pago y excedentes a capitalizar informados por las cooperativas Colún y Cooprinsem, de las cuales el contribuyente es socio. Con fecha 12 de Abril de 2012, se emitió la Citación N° 1836, notificada personalmente con fecha 27 de Abril de 2012, las partidas citadas correspondían a diferencias de Impuesto de Primera Categoría derivada de no haber incluido en lo ingresos brutos de dicho periodos, los ingresos percibidos por excedentes a pago por operaciones con socios provenientes de la Cooperativa Colún, por un monto de \$63.664.395, así como de la Cooperativa Cooprinsem, por un monto de \$3.168.709. Asimismo indica, se citó las partida correspondiente a diferencias de Impuesto de Primera Categoría derivada de no haber incluido en los ingresos brutos afectos a dicho impuesto, los ingresos percibidos por excedentes a capitalizar, provenientes de la Cooperativa Colún, por un monto de \$49.579.138. A lo anterior, el reclamante, mediante escrito de fecha 31 de Mayo de 2012, impugnó la totalidad de las partidas citadas, por los argumentos ya indicados, los cuales fueron desestimados por el Organismo fiscalizador, por cuanto la normativa aplicar correspondería a la establecida en el artículo 17 del D.L N° 824 de 1974, que fija normas exclusivas para la tributación de los socios de las cooperativas. Asimismo, la reclamada sostuvo que el Oficio N° 549 de 2008, fundante de la pretensión del actor, analiza la situación tributaria frente al Impuesto a la Renta de la Cooperativa, mas no de los socios debiendo aplicarse a estos la regla señalada anteriormente. En virtud de lo anterior, con fecha 26 de Julio de 2012, la Unidad de Osorno procedió a emitir las Liquidaciones reclamadas, notificadas por cédula con igual fecha, mediante las cuales determinó diferencias de Impuestos de Primera Categoría en el año Tributario 2009 y reintegro en el

mes de mayo de 2009, por un monto total de \$37.962.986, incluido reajustes, intereses y multas.

En atención a las alegaciones de fondo presentadas por el reclamante, indica en primer lugar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1 del DFL N° 5 de 2004, las cooperativas son instituciones sin fines de lucro, cuyo objeto consiste en la ayuda o beneficio recíproco de sus integrantes. Señala, que entre sus características se incluye la de distribuir el excedente correspondiente a operaciones con sus socios, a prorrata de aquellas, según lo establecido en el referido artículo 1 y artículo 38, inciso segundo, del mismo cuerpo legal. El excedente deberá ser distribuido en dinero entre los socios, o dar lugar a una emisión liberada de cuotas de participación, según acuerde la junta General de Socios que debe pronunciarse anualmente sobre el balance del ejercicio anterior. Indica que desde un punto de vista tributario, las cooperativas presentan un trato privilegiado, principalmente contenidas en los artículos 49 a 55 de su Ley regulatoria y en artículo 17 del D.L N° 824 de 1974 y entre los beneficios tributarios con que cuenta las cooperativas se encuentran: la exención del 50% de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco; exención de la totalidad de los impuestos contemplados en el D.L N° 3.475 de 1980; se encuentran exentas del 50% de todas las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales, salvo los que se refieren a la elaboración o expendio de bebidas alcohólicas y tabaco; se encuentran exentas de todo impuesto respecto del aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro, así como la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios; por último indica, que no se encuentran gravadas con el Impuesto al Valor Agregado, exclusivamente respecto de los servicios que las cooperativas presten a su cooperados, y siempre que correspondan a la finalidad específica para la que fue creada.

En cuanto a los socios, indica que también existen normas especiales, tales como el artículo 50 de la Ley General de Cooperativas al eximir del pago del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta por el mayor valor de sus cuotas de participación. Por su parte, el artículo 17 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta, señala 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.

Argumenta, que la interpretación dada por el reclamante a las normas legales citadas, es errónea y antojadiza, y pretende traspasar los beneficios tributarios otorgado por la Ley a las Cooperativas a los socios. Lo anterior se reafirma con lo establecido en el artículo 17 N°4, en aquella parte que se refiere a los socios que tributen bajo el sistema de renta presunta, señala: “ No obstante, 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, quedará obligado a tributar separadamente por dichas cantidades ..” indica, que a contrario sensu, el socio que tributa con el impuesto a la renta por su giro habitual en base a renta efectiva, está obligado a tributar por dichas cantidades, si no fuera así, señala que sentido tendría la última parte del citado artículo, al otorgar a determinados socios de las cooperativas la facultad de no tributar por ingreso que, a juicio del reclamante, no tributan en ningún caso. En cuanto a los criterios a considerar, esto es, calificar los ingresos recibidos por los socios por concepto de remanente por operaciones con la cooperativa como renta exenta o Ingreso no renta, señala que no entrega ningún respaldo doctrinario o jurisprudencial a sus dichos,

basándose estos en interpretaciones y cambios de criterios que supuestamente el Servicio de Impuestos Internos habría realizado al respecto, omitiendo la existencia de una doctrina que se ha pronunciado en el sentido de considerar que los socios cuyas operaciones con la respectiva cooperativa formen parte o digan relación con su giro habitual, quedan afectos a tributación normal de la Ley de Impuesto a la Renta, lo anterior, puesto en conocimiento de la parte reclamante a través de la Resolución OPAT Ex. N° 4.039 de fecha 14 de Septiembre de 2012 que resolvió el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria la cual a su vez se encuentra acompañada en su reclamo.

Al efecto, cita en respaldo de su argumentación lo resuelto con fecha 22 de Octubre de 2012 en causa Ruc 12-9-0000256-2 por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos, fallo que en su considerando Trigésimo Sexto establece:

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

Si los remanentes provienen de operaciones con terceros, ninguna de las normas citadas otorga exclusión alguna, de lo que se desprende que se tratará de ingresos constitutivos de renta, sujetos para todos los efectos a las normas tributarias correspondientes.

En cambio, si los remanentes se originan en operaciones con los socios, en principio tales excedentes estarán exentos de todo impuesto, tal cual lo señala el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, salvo que dichas operaciones correspondan al giro habitual del socio, caso en que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, éste deberá contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que se le hayan reconocido. Es decir, en este último caso, y al igual que cuando los excedentes provienen de operaciones con terceros, dichos ingresos constituirán renta y quedarán sujetos a las normas tributarias correspondientes.”

Teniendo en cuenta lo anterior, a juicio de la reclamada, las alegaciones de la reclamante carecen de fundamento legal y doctrinario que permitan dar por acreditado la teoría en virtud de la cual los excedentes por operaciones entre la cooperativa y el socio puedan ser considerados para éste como Ingresos No Rentas o Rentas Exentas.

En cuanto a la nulidad de las liquidaciones por haberse dictado en contravención del artículo 26 del Código Tributario, indica, que la norma citada tiene por objeto proteger al contribuyente que conociendo una interpretación administrativa de la Ley Tributaria ha ajustado su conducta a ella, señalándose previo la enumeración de los requisitos exigidos que para esta tenga aplicación, lo primero que debe revisarse, es si efectivamente ha existido una interpretación administrativa por parte del Servicio de Impuestos Internos en el sentido que aquella lo invoca, es decir, que señale que los excedentes percibidos por los socios producto de operaciones habituales realizadas con la cooperativa, tenían para ellos el carácter de ingreso no renta. Al efecto, mediante Oficio Ord. N° 549 de 20 de marzo de 2008, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos impartió instrucciones respecto a la tributación frente al Impuesto a las Ventas y Servicios e Impuesto a la Renta de las Cooperativas y Juntas de Vecinos y demás organizaciones comunitarias que suministran agua potable rural. Previo a señalar los efectos tributarios de las cooperativas plasmados en los numerales 11 y 12 del citado Oficio, señala y reitera que este se refiere sólo a la tributación respecto al Impuesto a la renta que afecta a las cooperativas, y en ningún caso se refiere a la tributación de los socios por lo que no resulta aplicable acogerse

por parte del reclamante a una interpretación que no existe.

Lo anterior, lo complementa con lo establecido en el considerando Cuadragésimo Séptimo del fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos citado precedentemente, el cual señala: “ Que, en consecuencia, no existiendo pronunciamiento alguno sobre el tratamiento tributario aplicable al reparto de excedentes en el oficio 549 de 20 de Marzo de 2008, deberá ser desechado el argumento de la reclamante en el sentido de que resulta aplicable en la especie lo previsto en el artículo 26 del Código Tributario.”

En cuanto al eventual cambio de criterio que contendría el Oficio Ord. N° 1397 de fecha 07.06.2011, y que a entender del reclamante sustenta la interpretación a su favor que contendría el Oficio 549 de 20 de Marzo de 2008, indica que el punto a) del título III denominado “ conclusiones ” establece que “ cuando se trate de operaciones habituales realizadas entre la cooperativa con sus socios, y estos últimos lleven contabilidad completa dichos excedentes distribuciones y/o devoluciones tributan de acuerdo a las reglas generales de la Ley de Impuesto a la Renta. Lo anterior, no implica en caso alguno cambio de criterio, sino que reafirma la posición que el Servicio de Impuestos Internos.

Complementa, que de la simple lectura el cambio de criterio contenido en la letra c) del título III se refiere a la letra d) del N° 12 del Ordinario N° 549 DE 20.03.2008, correspondiente a la exención del 50% de todas las contribuciones, impuestos, tasas y demás gravámenes impositivos a favor Fisco establecida en el artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, la que de acuerdo a la nueva interpretación del Servicio, no alcanza al impuesto de Primera Categoría que corresponda pagar a dichas entidades.

Agrega por lo demás la reclamada, el carácter particular que tienen los criterios establecidos por el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos al absolver consultas realizadas para casos específicos y delimitados , lo que en ninguna forma se puede aplicar a otros contribuyentes que no se encuentren en una posición idéntica a la resuelta, tal como así lo ha resuelto el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena en causa Ruc: 12-9-0000013-6; RIT: GR-09-00001-2012 Concluye que siendo improcedente la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, se debe de igual forma rechazar la solicitud de nulidad de las Liquidaciones reclamadas y en definitiva rechazar el reclamo en todas sus partes conforme a los argumentos expuestos en el cuerpo de esta presentación, con expresa condenación en costas.

A fojas 118, consta renuncia de patrocinio y poder que indica.

A fojas 121, el Tribunal estima que versando el caso de autos en cuestiones exclusivamente de derecho y no existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, cita a las partes a oír sentencia.

#### CONSIDERANDO:

PRIMERO, Que don AAAA, en representación de XXXX, interpone reclamo y solicita la nulidad en contra de las Liquidaciones N° 39 y 40, emitidas con fecha 26 de Julio de 2012, por Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos, solicitando fundado en los argumentos y consideraciones ya expuestos precedentemente, que se acoja el reclamo deducido declarando así que la determinación de la Renta Líquida Imponible y FUT del Año Tributario 2009 se ajustan a las normas legales vigentes e instrucciones del Servicio de Impuestos Internos. Acompaña en su defensa los documentos que se han enumerado en la parte expositiva de esta sentencia.

SEGUNDO, Que la reclamada, evacuando el traslado conferido, solicita el rechazo del reclamo en todas sus partes con costas, en base a los fundamentos y argumentos de hecho y de derecho previamente referidos en la parte expositiva de la sentencia.

TERCERO, Que son hechos establecidos y no discutidos por las partes:

1.- Que la reclamante, XXXX, Rut N° XX.XXX.XXX-X, es una sociedad de responsabilidad limitada la que en conformidad a lo establecido en el D.F.L. N° 5 que fija el texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas, es socia de la Cooperativa Agrícola y Lechera la Unión Ltda (Colún) y la Cooperativa Agrícola Regional de Servicios de Inseminación (Cooprinsem)

2.- Que, el giro de la reclamada dice relación con actividad agrícola, según da cuenta entre otras fojas 28, y que las operaciones efectuadas por ésta con la Cooperativas indicadas en el número anterior, son parte de su giro habitual y consistieron en venta de leche, compra de insumos agrícolas y compra de combustibles y accesorios respecto a la primera y respecto de la segunda en control lechero, inseminación y servicios; suplementos alimenticios; fertilizantes y otros producto, según consta a fojas 31 y 33

3.- Que el año tributario 2009 la reclamada percibió excedentes a pago informados por Cooperativa Colún por un monto de \$63.664.395; por Cooperativa Cooprinsem por un monto de \$ 3.168.709; y percibió excedentes a capitalizar de Cooperativa Colún por un monto de \$49.579.138, los cuales fueron contabilizados por la sociedad reclamante, en la cuenta código 430000 “Otros Ingresos excedentes” del libro mayor, ingresos que no fueron reconocidos como ingresos tributarios, ya que fueron descontados posteriormente al determinar la renta líquida imponible e incorporado al FUNT como ingresos no constitutivos de rentas.

4.- De la revisión de los antecedentes aportados surgieron observaciones relacionadas con deducciones indebidas a la Renta Líquida Imponible AT 2009 por concepto de utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría provenientes de excedentes a pago y excedentes a capitalizar informados por las cooperativas Colún y Cooprinsem, de las cuales el contribuyente es socio.

5.- Que, teniendo en cuenta las observaciones indicadas precedentemente, con fecha 12 de Abril de 2012, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Citación N° 1836, notificada personalmente con fecha 27 de Abril de 2012.

6.- Que evacuada la respuesta por el reclamante, sus argumentos fueron destinados por el Organismo fiscalizador, emitiéndose con fecha 26 de Julio de 2012, por la Unidad de Osorno las Liquidaciones reclamadas, notificadas por cédula con igual fecha, mediante las cuales determinó diferencias de Impuestos de Primera Categoría en el año Tributario 2009 y reintegro en el mes de mayo de 2009, por un monto total de \$37.962.986, incluido reajustes, intereses y multas.

7.- Que con fecha 14 de Agosto de 2012, se presentó Recurso de Reposición Administrativa fundado en el artículo 123 bis del Código Tributario en contra de la totalidad de las liquidaciones reclamadas, por lo argumentos en ella considerados, no dándose lugar a lo solicitado por Resolución Exenta N° 4.039 de la Oficina de Procedimientos Administrativos del Servicio de Impuestos Internos.

8.- Que, con fecha 24 de octubre de 2012, el contribuyente dedujo reclamo tributario en contra de las Liquidaciones N° 39 y 40, emitidas con fecha 26 de Julio de 2012 ante Tribunal.

CUARTO, Que analizando los argumentos expuestos por la parte reclamante y reclamada, se debe tener presente que el objeto de la controversia sometida al conocimiento de este sentenciador, dice relación con la tributación afecta a la repartición de excedentes por parte de una cooperativa respecto de sus cooperados junto, a una eventual interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos que permita al reclamante ampararse en lo prescrito en el artículo 26 del Código Tributario.

QUINTO, Que al efecto en atención a lo expresado detalladamente en la parte expositiva, para la parte reclamante los ingresos cuestionados tenían la calidad de Ingresos no renta, basándose lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, y en las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos a través del Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, el cual, a la fecha de la Declaración de Impuesto a la Renta A.T 2009, se encontraba plenamente vigente, de tal forma que su representada ajustándose de buena fe a los argumentos presentados por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, determinó su excedente asociado con las cooperativas Colún y Cooprisem como ingresos no renta, vulnerándose lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, así como el principio de jurídico que rige las actuaciones de los órganos del Estado y que se encuentra consagrado en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República. Por otro lado la parte reclamada, indica que la normativa aplicar correspondería a la establecida en el artículo 17 del D.L N° 824 de 1974, que fija normas exclusivas para la tributación de los socios de las cooperativas. Asimismo, sostiene que el Oficio N° 549 de 2008, fundante de la pretensión del actor, analiza la situación tributaria frente al Impuesto a la Renta de la Cooperativa, mas no de los socios debiendo aplicarse a estos la regla señalada anteriormente.

SEXTO, Que no existe en el caso de autos hechos sustanciales pertinentes ni controvertidos que hayan ameritado recibir la causa a prueba y su apreciación conforme a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

SÉPTIMO, Que, a objeto de resolver la cuestión de derecho controvertida determinada en el considerando cuarto, corresponde primeramente al Tribunal analizar la normativa tributaria aplicable al caso tanto para la cooperativa como a los cooperados, debiendo al efecto tener presente lo establecido en los artículos 49, 51 y 53 del Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 17 de febrero de 2004 que fija la Ley General de Cooperativas; artículo 17, números 1, 2, 3 y 4 del Decreto Ley N° 824.

OCTAVO, que, respecto a las de las Cooperativas, su normativa aplicable se encuentra regulada en el Decreto con Fuerza de Ley N° 5, de fecha 25 de septiembre de 2003, denominado Ley General de Cooperativa, cuyo texto vigente consta en el Decreto Supremo N° 502 de 1978, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, estableciéndose en cuanto a su tributación una regulación especial como se indicará a continuación. En efecto, el artículo 49 inciso final del mencionado Decreto con Fuerza de Ley, establece, que no obstante lo dispuesto en los incisos precedentes las cooperativas e institutos auxiliares de cooperativas se registrarán en materia de impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

Desde el punto de vista de la utilidades que esta pudiera tener en su actividad comercial, la Ley de Cooperativas establece en su artículo 53 que aquellas no obtienen utilidades para

todos los efectos legales, salvo en lo referido para el pago de la gratificaciones en conformidad a las normas pertinentes del Código del Trabajo. No obstante lo anterior, el artículo 34 de la Ley en estudio, establece que las Cooperativas deberán practicar un balance al 31 de diciembre de cada año y corregir monetariamente sus activos y pasivos en conformidad a lo establecido en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824, norma que se remite al efecto, a las disposiciones del artículo 41 de la Ley de Impuesto a la Renta. Por su parte el saldo favorable del ejercicio económico se denominará remanente, el cual en cuanto a su tributación no se encuentra sometida a las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Renta, sino a lo establecido en el artículo 17 N° 2 del Decreto Ley N° 824, norma que establece 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, estableciéndose que dicha parte del remanente 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. En cuanto las exenciones a que tienen derecho, el señalado artículo 49 de la Ley General de Cooperativas, establece: “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 de las contribuciones, impuesto, tasas y demás gravámenes impositivos 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.-

En lo que respecta a la tributación de los socios de las cooperativas, particularmente en cuanto a la devolución de los excedentes, se debe establecer una diferencia entre la devolución y posterior percepción de excedentes originados por operaciones entre el socio y la cooperativa, de aquellas realizadas por no socios y las mismas. En efecto, el artículo 51 del D.F.L. N°5, señala: “El aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto.”

No obstante lo anterior, el artículo 52 del mencionado Decreto con Fuerza de Ley, establece: “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.”

Lo anterior guarda relación con lo establecido en el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824, al establecer en cuanto a la repartición de excedentes: “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.”

Al respecto la norma, establece como excepción que en el caso que 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, vale decir renta presunta, no quedará obligado a tributar separadamente por las cantidades señaladas, 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 el Impuesto a la Renta.

NOVENO, Que previo analizar las pretensiones de las partes, y ante los términos empleados por el reclamante en su presentación, se debe hacer una diferenciación entre los remanentes que obtengan las cooperativas, de los excedentes que estas acuerden repartir. En efecto, en virtud de lo establecido en el artículo 38 de la Ley General de Cooperativas el saldo favorable del ejercicio económico se denominara remanente al cual se realizarán una serie de imputaciones. Del 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.

DÉCIMO, que en cuanto a la controversia sometida al conocimiento de este sentenciador, como lo es, la tributación afecta a la repartición de excedentes por parte de una cooperativa respecto de sus socios; una de las posturas sostenidas, y por lo demás, la adoptada por el reclamante se funda en considerar los ingresos por concepto de remanente por operaciones entre la cooperativa y el socio como un ingreso no renta, interpretación que a juicio de este sentenciador no es correcta en atención a lo siguiente:

- 1.- Como se indicó en el considerando anterior, tal aseveración resulta errada en atención a la cuestión de autos, por cuanto debatir acerca de la tributación por concepto de remanente por operaciones entre la cooperativa y el socio, dice relación con la tributación de la cooperativa mas no del socio, debiendo emplearse al efecto el concepto de ingresos por concepto de excedentes por operaciones entre la cooperativa y el socio, por cuanto en definitiva estos excedentes son los repartidos y percibidos por los socios y son materia de la controversia de autos.
- 2.- Que lo anterior se complementa, con que la norma fundante de la pretensión del actor, a saber, el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, tal como se señaló en el considerando séptimo, se refiere a una norma de carácter impositivo aplicable a las cooperativas, al establecer que para todos los efectos legales las instituciones regidas por esta ley, es decir las cooperativas, no obtienen utilidades; no pudiendo al efecto hacerse extensiva a la tributación que afecte a su socios. Por lo demás, como se indicó, si bien técnicamente en virtud de la mencionada norma no se obtienen utilidades por parte de las cooperativas, es perfectamente posible que al término del ejercicio y previo balance éstas obtengan un remanente con su correspondiente tributación, como así ya se explicó.
- 3.- Que por lo demás, la interpretación dada por la parte reclamante en atención a la norma en comento, resulta errada al establecer el artículo 2 N°1 de La Ley de Impuesto a la Renta en su definición de renta “todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación”, de modo tal que el legislador después de dar la regla general de lo que debe entenderse por renta en el artículo 2 N°1, se encarga de señalar en forma taxativa en el artículo 17, del mencionado cuerpo legal, los ingresos o beneficios a los que desea privar del carácter de hecho gravado, dentro de los cuales y dado el carácter de norma restrictiva no se encuentran los excedentes percibidos por el socios participantes de una cooperativa, analizado lo anterior, sea en cada uno de los numerales establecidos en el señalado artículo 17, sea en otro cuerpo legal como los indicados en el considerando séptimo, por la remisión establecida en el artículo 17 N°

29 de la Ley de Impuesto a la Renta.

4.- Que por el contrario, de la lectura de las normas citadas en el considerando sétimo, particularmente el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824 reafirmado con lo señalado en el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, se establece un tratamiento especial a las cantidades que las cooperativas hayan repartido por cuenta de excedentes, sean estos de pago o a capitalizar, cuando las operaciones del socio con la cooperativa formen parte de su giro habitual, como lo es en el caso de autos, por lo cual una vez reconocidas y registradas contablemente pasarán a formar parte de los ingresos brutos del socio correspondiente para todos los efectos legales, lo que en el caso en cuestión, se traduce en encontrarse afecto al Impuesto a la Renta de Primera Categoría.

DÉCIMO PRIMERO, que respecto a la segunda postura en la que funda su pretensión el actor, esto es, considerar los ingresos por concepto de excedentes por operaciones entre cooperativa y un socio como renta exenta, se hace presente que si bien no fue la adoptada por el reclamante según su propia declaración de los hechos, requiere su pronunciamiento por parte del tribunal. En efecto, argumenta lo anterior en virtud de lo establecido en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, norma de la cual indica que la devolución de los excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto. En razón de lo anterior, los socios de las cooperativas en cuanto a la devolución de los excedentes por operaciones con éstas, no deben pagar Impuestos de Primera Categoría, ni impuesto Global Complementario por dichos incrementos de patrimonio.

Al respecto se hace presente, que la exenciones de impuestos, tal como lo establece la sentencia dictada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valdivia en causa Rol 3-2012, confirmatoria de la sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos en cusa RUC 12-9-0000256-2, al igual que los tributos se rigen por el Principio de Legalidad Tributaria. Pues bien, analizadas las normas señaladas en los considerandos anteriores y para el caso de autos, no se establece ningún precepto que establezca exención alguna, por cuanto si bien el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas establece que la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto, se hace presente que tal exención solo se aplica en el caso que los excedentes deriven de operaciones no habituales con el socio. Así las cosas, el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas reafirmado con lo establecido en el artículo 17 N° 4 del Decreto Ley N° 824, establece al respecto lo contrario a lo argumentado por el reclamante, pues como se ha explicado previamente la repartición y percepción de excedentes por parte del socio cuyas operaciones formen parte del giro habitual deberán ser contabilizados y afecto a los impuestos correspondientes, razón por lo cual los argumentos planteados por el actor deben ser desechados.

A mayor abundamiento, la tesis fundante del reclamante y siguiendo así el principio de legalidad señalado, solo se daría en el evento de encontrarnos en la repartición de excedentes a socios cuyas operaciones con la cooperativa no sean parte de giro habitual o bien en virtud de lo establecido en el artículo 17 N° 4 inciso 2° del Decreto Ley N° 824, en la cual siendo parte de sus operaciones o giro habitual, estos tributen bajo el régimen de renta presunta, situaciones que no han sido planteadas por el actor como tampoco materia de controversia en estos autos.

DÉCIMO SEGUNDO, que respecto a la nulidad de las liquidaciones reclamadas por vulneración de los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República al contravenir

el Principio de Juricidad en atención a lo establecido artículo 26 del Código Tributario, sin perjuicio de lo indicado en la parte expositiva, indica la reclamante que se guió de buena fe en el Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, cuya criterio fue reafirmado por el Oficio N° 1.397 de 7 de Junio de 2011, al indicar en forma literal un cambio de criterio del mismo, de forma tal que conforme al artículo 26 del Código Tributario no procedería el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias.

DÉCIMO TERCERO, que el artículo 26 del Código Tributario establece que “ No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentadas por la dirección o por las direcciones regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de estos en particular.”

DÉCIMO CUARTO, que respecto a lo sostenido en el considerando décimo segundo, los argumentos planteados por el reclamante serán desestimados. En efecto, tal como lo señala la parte reclamada lo primero que se debe analizar, y sin entrar a ver los otros requisitos establecidos en el artículo 26 del Código Tributario, es si ha existido una interpretación administrativa que reafirme alegado por el reclamante. Así las cosas, el Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, fundante de la pretensión del actor, de modo alguno establece que los excedentes percibidos por los socios producto de operaciones habituales realizadas con la cooperativa tengan para ellos el carácter de ingreso no renta. Por el contrario, el mencionado Oficio se refiere frente a un caso en particular a la tributación tanto al Impuesto a las Ventas y Servicios como al Impuesto a la Renta de las Cooperativas, no estableciendo interpretación alguna respecto a los cooperados.

Lo anterior por lo demás, queda reflejado en la propia cita que al efecto hace el reclamante del Oficio en cuestión, al indicar:

“Pero es el numeral 12 donde se señalan los postulados más relevantes en torno a la tributación de impuesto a la renta de las Cooperativas y quienes operan con ellas, señalando:

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

- a) De acuerdo a lo señalado por el artículo 53 del D.F.L. N°5, de 2004, para todos los efectos legales las cooperativas y demás instituciones o entidades a que se refiere dicho texto legal no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo.
- b) De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 49 del D.F.L. N°5, las Cooperativas y los Institutos Auxiliares de Cooperativa, se rigen en materia de Impuesto a la Renta, por las normas contenidas en el artículos 17 del Decreto Ley N°824, de 1974.
- c) Conforme a la 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 su remanentes que correspondan sólo a operaciones realizadas con personas que no sean socios, la que se determina aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones que no sean socios y el monto total de los ingresos correspondientes a todas las operaciones. Debe tenerse presente que conforme a lo

antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del D.F.L. N°5, las utilidades que obtienen las cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen carácter de renta, y por ende, no se clasifican en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de Renta, según lo previene el inciso segundo del artículo 5° del Reglamento del D.L. N°825, contenido en el D.S. N°55, de 1977, del Ministerio de Hacienda.

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

DÉCIMO QUINTO, que por lo demás el supuesto reconocimiento y posterior cambio de criterio plasmado en el Oficio N° 1.397 de 7 de Junio de 2011, no es tal para el caso de autos, por cuanto, dicho cambio de criterio dice relación con la tributación afecta las cooperativas estableciéndose en el Título III, letra C) del mencionado Oficio que el cambio de criterio se refiere a la letra d) del N° 12 Oficio N° 549 de 20 de Marzo de 2008, en el sentido de no ser aplicable, la exención del 50 % de los gravámenes impositivos establecida en el artículo 49 de la ley General de Cooperativas, cuando resulte aplicable el Impuesto a la Renta a los remanentes obtenidos por la cooperativas.

DÉCIMO SEXTO, que en cuanto a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario, referente a una interpretación dada por el Servicio de Impuestos Internos, la Excelentísima Corte Suprema en sentencia dictada con fecha 11 de Diciembre de 2012 en autos rol 6329-11 , señaló: considerando (11°) “ De lo expresado , se infiere con toda claridad que se trata de contribuyentes que no se encuentran en la situación fáctica ni jurídica del reclamante de autos, pues tal como, lo expresan en sus consultan no registran todavía plantaciones de bosques, no han tributado anteriormente conforme al DL 701, planteando sus inquietudes respecto de un escenario que no se ha producido ....” “por lo que tampoco podría alegarse como sustentatorio de dos interpretaciones sobre una misma a materia”

DÉCIMO SÉPTIMO, que teniendo en cuenta que la controversia en autos versa sobre la situación tributaria de los socios integrantes de una cooperativa, más no a la tributación y efectos tributarios de éstas, como así se plasma en los Oficios citados en fundamento de la pretensión del actor, resulta a juicio de este Tribunal no tener aplicación lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario y consecuentemente no dar lugar a la solicitud de nulidad de las liquidaciones reclamadas en autos.

Visto, además, lo dispuesto en los artículos 26, 123 y siguientes y demás pertinentes del Código Tributario; artículos 2 N°1, 17, 29 y demás pertinentes de la Ley de Impuesto a la Renta; artículo 17 N° 1,2,3,4 del D.L. 824 de 1974; artículos 38, 49, 50, 51, 52 y 53 del Decreto con Fuerza de Ley N° 5, de fecha 25 de septiembre de 2003 y demás normas pertinentes; y artículos 144 y 170 del Código de Procedimiento Civil y demás normas pertinentes, se resuelve:

1.- QUE NO HA LUGAR en todas sus partes al reclamo de fojas 1 y siguientes de fecha 24 de octubre de 2012, interpuesto por don AAAA en representación de XXXX, en contra de las Liquidaciones de Impuestos N° 39 y 40, emitidas con fecha 26 de Julio de 2012, por la Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos.

2.- QUE NO HA LUGAR a la solicitud de nulidad interpuesta por don AAAA en representación de XXXX, en contra de las Liquidaciones de Impuestos N° 39 y 40,

emitidas con fecha 26 de Julio de 2012, por la Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos.

3.- Que se confirman las Liquidaciones de Impuestos N° 39 y 40, emitidas con fecha 26 de Julio de 2012, por la Dirección Regional Puerto Montt del Servicio de Impuestos Internos.

4.- Que no se condena en costas a la reclamante por estimarse que ha tenido motivos plausibles para litigar.

Notifíquese al reclamante por carta certificada y al Servicio de Impuestos Internos mediante publicación de la presente sentencia en el sitio web del Tribunal.

Anótese, regístrese y archívese en su oportunidad”.

**TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE PUERTO MONTT – 05.02.2013 –  
JUEZ TITULAR SR. GONZALO MIGUEZ NUÑEZ**