

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

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

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

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

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

a)¿La exención de IVA, es aplicable a los usuarios no socios de la Organización. De no ser así, se les debe cobrar IVA y posteriormente declararlo en virtud de los artículos 52° y 53° del D.L. N° 825, de 1974?

b)¿Cómo se debe solicitar el timbrado de boletas afectas, ya que emiten sólo boletas y/o facturas exentas?

c)Dado lo anterior, el uso del crédito fiscal derivado de las compras, ¿se puede utilizar rebajando proporcionalmente al débito fiscal de dichas ventas?

d)¿Cuál será el efecto que se generará en el Impuesto de Primera Categoría?

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

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

A su vez, el artículo 2°, N° 2, del mencionado decreto ley, define “servicio”, para tales efectos como: “La acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de

las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del Artículo 20°, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

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

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

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

4.- Como se puede apreciar, las exenciones tributarias que benefician a las Organizaciones Comunitarias según dispone el artículo 29° de la Ley N° 19.418, no se hacen extensivas a los tributos establecidos en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. De este modo, las actividades que estas instituciones desarrollen se encontrarán gravadas con IVA, siempre y cuando se enmarquen dentro de alguna de las hipótesis de incidencia tributaria descritas en el D.L. N° 825, de 1974, siendo indiferente si éstas son ejercidas respecto de sus asociados o de terceros.

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

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

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

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

6.- En cuanto a la pregunta de la letra b), del apartado primero, el trámite de timbraje de documentos debe hacerse en la oficina del SII correspondiente al domicilio de la Cooperativa, acompañando los documentos a timbrar con los antecedentes del contribuyente, a saber, nombre o

razón social, Rut, domicilio y actividades, además deberá llenarse el formulario 3230 de timbraje de documentos.

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

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

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

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

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

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

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

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

En ambos casos la facturación del servicio precederá al pago del mismo de acuerdo a las normas recién señaladas. A mayor abundamiento se hace presente que en caso que los contribuyentes que motivan su consulta sean titulares de concesiones sanitarias y de conformidad al artículo 113

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

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

En efecto, el N° 2 del artículo 17 del D.L. 824, de 1974, establece lo siguiente: "Aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afecta al impuesto a la Renta de Primera Categoría y al impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda. Para estos fines, el remanente comprenderá el ajuste por corrección monetaria del ejercicio registrado en la cuenta "Fluctuación de Valores".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) Conforme a lo dispuesto por la norma señalada en la letra precedente, las cooperativas en general, se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría sobre la parte de sus remanentes que correspondan sólo a operaciones realizadas con personas que no sean socios, la que se determina aplicando la relación porcentual existente entre el monto de los ingresos brutos correspondientes a operaciones que no sean socios y el monto total de los ingresos correspondientes a todas las operaciones. Debe tenerse presente que conforme a lo antes señalado y de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 53 del D.F.L. N° 5, las utilidades que obtienen las cooperativas por las operaciones de su propio giro efectuadas con sus socios por mandato legal no tienen el carácter de renta, y por ende, no se clasifican en los números 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta, según lo previene el inciso segundo del artículo 5° del Reglamento del D.L. N° 825, contenido en el D.S. N° 55, de 1977, del Ministerio de Hacienda.

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

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

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

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

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

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

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

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

RICARDO
DIRECTOR

ESCOBAR

CALDERON

Oficio N°
Subdirección
Dpto. de Impuestos Directos.

549, de

20.03.2008.
Normativa