

MINUTA RESUMEN PROBLEMAS TRIBUTARIOS ACTUALES (IMPUESTO A LA RENTA) EN EL SECTOR COOPERATIVO

I. EL SISTEMA COOPERATIVO.

- Nuestro ordenamiento jurídico establece diversas alternativas a las personas naturales o jurídicas para asociarse u organizarse con el objeto de desarrollar actividades empresariales.
- Una de las asociaciones reguladas por nuestro ordenamiento jurídico son las Cooperativas, entidades de características especiales y respecto de las cuales se ha desarrollado una normativa determinada a la cual quedan sometidas para su funcionamiento.
- El artículo 1º de la Ley General de Cooperativas, define a las cooperativas en los siguientes términos:

“Artículo 1: Para los fines de la presente ley son cooperativas las asociaciones que de conformidad con el principio de la ayuda mutua tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios y presentan las siguientes características fundamentales:

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

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

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

- La característica fundamental de este tipo de asociaciones, la constituye el principio de ayuda mutua que infunde el derecho cooperativo, el cual implica que los socios de una cooperativa se reúnen en ella con el objeto de mejorar las condiciones de vida de sus

miembros, lo cual implica una conducta recíproca de cooperación, a través de la cooperativa.

- Se identifica la actividad de los socios con la cooperativa como fundamental para el desarrollo de su giro, el interés social, y por consiguiente, el autobeneficio de sus cooperados, el cual se materializa fundamentalmente en la distribución del excedente en proporción a la actividad de cada socio.

- Así, la naturaleza jurídica de las Cooperativas difiere sustancialmente de la de una sociedad de personas o capital, ya que en estas últimas, el objetivo propio de los socios es la búsqueda de una ganancia o lucro y forma parte de la esencia del modelo. En las Cooperativas, en cambio, los socios se reúnen con el propósito de realizar una actividad y obtener los beneficios de las economías de escala, que puede devenir o no en la obtención de un sobrante o remanente, pero que en ningún caso justifica su existencia.

II. REMANENTES Y EXCEDENTES.

- De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley General de Cooperativas, el **“remanente”** consiste en el *“el saldo favorable del ejercicio económico”*. En similares términos define el término “remanente” el artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Cooperativas¹.

- El mismo artículo 38 de la Ley General de Cooperativas, describe el mecanismo para establecer el **“excedente”**, cual es, aquella parte del remanente susceptible de ser distribuida a los cooperados. Según lo dispuesto en dicho artículo, el remanente se destinará:

- (i) A absorber pérdidas acumuladas.
- (ii) A la constitución e incremento de los fondos de reserva obligatorios.
- (iii) A la constitución e incremento de los fondos de reserva voluntarios.
- (iv) Al pago de intereses al capital.

- El saldo de remanente, luego de efectuadas estas operaciones, se denomina **excedente** y se distribuye en dinero a los socios o da lugar a la emisión liberada de cuotas de

¹ “Se denomina remanente el saldo favorable del ejercicio económico, determinado mediante un balance, confeccionado de conformidad con las normas y principios contables de general aceptación y a las disposiciones legales generales y especiales aplicables a los distintos tipos de cooperativas”.

participación. Los excedentes, cuando provienen de operaciones de los socios con la cooperativa, se distribuyen a prorrata de estas mismas; y cuando provienen de operaciones con terceros, se distribuyen a prorrata de las cuotas de participación de los socios.

III. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE LAS COOPERATIVAS.

- La tributación de las rentas para las Cooperativas se encuentra regulada fundamentalmente los artículos 49 y siguientes de la Ley General de Cooperativas y en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824; y, subsidiariamente, en las normas generales contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- La norma básica y fundamental en materia de “rentas” obtenidas por una Cooperativa es el artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, que se transcribe a continuación:

Artículo 53. *“Para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no obtienen utilidades, salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo”.*

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

- El artículo 49 inciso final de la L.G.C. establece que, 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 DL 824 de 1974.

Artículo 49 inc. Final L.G.C. *“... 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 D.L. N° 824 de 1974.*

- El numeral 2° del mencionado artículo 17, establece que, aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios de la Cooperativa, estará afectada al impuesto a la renta de primera categoría, en los siguientes términos:

“... 2º.- 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 los efectos anteriores, el numeral 11° del mismo artículo 17 establece que para aplicar la tributación del número segundo antes referido, el Presidente de la República previo informe, determinará 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 terceros:

“Art. 17 N° 11 del D.L. 824. “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 realizadas 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.”

- A la fecha, el mentado reglamento no ha sido dictado por el Presidente de la República.

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

- Como se señaló anteriormente, la norma básica y fundamental en materia de tributación renta de las Cooperativas es que estas instituciones no obtienen utilidades.

- Excepcionalmente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 17 N° 2 de la Ley General de Cooperativas, más arriba transcrito, las Cooperativas deben pagar el impuesto de primera categoría , respecto de aquella parte del remanente que corresponda a operaciones que realicen con terceros no socios.

IV. TRIBUTACIÓN RENTA COOPERADOS.

4.1 Tributación de los cooperados por la devolución de excedentes.

4.1.1 Tributación de los cooperados por la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios.

- De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas “... ***la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios estarán exentos de todo impuesto...***”

- La norma es bastante clara; la devolución de estos excedentes que reciban los cooperados estarán **exentos** del Impuesto de Primera Categoría y del Impuesto Global Complementario o Adicional según corresponda.

- Tanto la Ley General de Cooperativas como el artículo 17 del DL 824 contienen ciertas normas especiales de contabilización, respecto de aquellos excedentes recibidos por los socios de una Cooperativa que son habituales en sus operaciones con la misma.

4.1.2 Tributación de los cooperados por la devolución de excedentes originados en operaciones con terceros, no socios.

- Respecto a los excedentes originados en operaciones con terceros no socios, no existe un tratamiento especial en la Ley General de Cooperativas ni en el artículo 17 del DL 824, como si existe para aquellos excedentes originados en operaciones con socios. De esta manera, no habiendo norma expresa que deje afectos, exentos o considere no renta la distribución de estos excedentes provenientes de operaciones con no socios, éstos debiesen tributar con el Impuesto Global Complementario o Adicional, en virtud de las normas generales de la Ley de Impuesto a la Renta.

V. ACTUALES PROBLEMÁTICAS

- Tradicionalmente las autoridades han reconocido el régimen tributario antes reseñado en el sector Cooperativo.

- No obstante lo anterior, durante los últimos dos años, han salido a la luz dos tipos de problemas tributarios en las Cooperativas:

5.1. Aplicación de impuesto a la Renta a los cooperados por las devoluciones de excedentes originados en operaciones con socios.

- El Servicio de Impuestos Internos, en su Oficio N° 1397 de 7 de junio del año 2011, señaló que los socios de una cooperativa que declaran sobre la base de su renta efectiva respecto de excedentes que ésta le haya distribuido producto de operaciones habituales, tributarán sobre éstos, según las reglas generales de la Ley de Impuesto a la Renta.

- Esta interpretación implica gravar con impuesto a la Renta las devoluciones de excedentes generados por la Cooperativa que reciben los socios que declaren sobre la base de renta efectiva, independientemente del origen de las rentas.

. Esta interpretación contradice abiertamente el artículo 51 de la LGC antes señalado, que expresamente libera de todo impuesto a las devoluciones de excedentes provenientes de operaciones con socios.

En el caso de la problemática, el Servicio de Impuestos Interno ha girado a algunos socios de ciertas Cooperativas productivas, los impuestos por las devoluciones de excedentes, encontrándose reclamaciones en fase administrativa y otras en sede judicial.

5.2. Aplicación de impuesto a la Renta a los remanentes generados por la Cooperativa en sus operaciones con socios.

- El Servicio de Impuestos Internos ha interpretado, en el caso de algunas Cooperativas productivas, que, los remanentes que éstas obtienen por las ventas de productos a terceros, quedan gravados con impuesto a la Renta de Primera Categoría, sin atender si el origen de estos productos proviene de operaciones realizadas con socios o terceros.

- De esta forma el Servicio de Impuestos Internos, alejándose a la interpretación que históricamente ha sostenido, contrariando el texto expreso de la ley y en abierta vulneración al principio del retorno del excedente en las Cooperativas, asimila el concepto de “operación con terceros” con “venta a terceros” y grava con impuesto a la Renta los remanentes provenientes de las operaciones con socios por la circunstancias que el acto final de esta “cadena operativa”, la constituye la venta a terceros.

VI.- ACCIONES PARA RESOLVER EL PROBLEMA DEFINITIVO:

1. Vía Administrativa:

1.1. Dictación Reglamento:

Art. 17 de la Ley de la Renta mandata al Presidente R° a definir vía Reglamento qué se entiende por operaciones con socios y terceros.

Hasta la fecha el Reglamento no se ha dictado.

La dictación de este Reglamento debe contar con informe de Ministerios de Hacienda (SII) y Economía (Depto. Cooperativas).

1.2. Dictación de nuevo Oficio del SII:

De la misma forma que ya lo hizo mediante dictación de Oficio 1391 de 2011 que respondió consulta de COLÚN en materia de tributación, el SII podría dictar nuevo Oficio que modifique el anterior, en el que se aborden los siguientes aspectos:

- Tributación de socios de las cooperativas por sus excedentes
- Tributación de la Cooperativa por sus remanentes.

2. Cambio Legislativo:

- Actualmente se tramita modificación Ley General Cooperativas (Boletín 8132-26, en Senado). En el curso de esta tramitación, con fecha 25 de noviembre el H. Senador Tuma ha presentado **indicación** parlamentaria que modifica el artículo 4° de la Ley General de Cooperativas para definir el alcance de las operaciones con socios y terceros, en el sentido establecido en esta minuta. En este mismo orden, los H. Senadores Espina, Zaldívar, Escalona y Allende con esta misma fecha han presentado una **indicación para incluir una ley interpretativa** de la Ley General de Cooperativas y del artículo 17 del Decreto Ley N° 824, de 1974, referentes a las operaciones de la cooperativa con sus socios en el sentido que comprenden todos aquellos actos, contratos y convenciones celebrados entre ellos, que sean necesarios o convenientes para los fines de la cooperativa y sus socios.