

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, consulta de una Confederación que agrupa a Micro, Medianas y Pequeñas Empresas, mediante la cual solicita una reconsideración de un pronunciamiento referido al sistema de determinación de Impuesto a la Renta que rige a las Cooperativas.

I.- ANTECEDENTES.

Manifiesta la relevancia del tema analizado en un pronunciamiento de este Servicio contra el cual recurre, con alcances para las cooperativas y para la Confederación Nacional de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa de Chile (CONAPYME), indicando que el Gobierno ha efectuado enormes esfuerzos por promover y potenciar el cooperativismo en Chile como instrumento de ayuda mutua y mejora de las condiciones de vida de los empresarios PYME.

Indica que la Ley General de Cooperativas, en su artículo 53, establece que *“para todos los efectos legales se estimará que las instituciones regidas por la presente ley no tienen utilidades”*, salvo para efectos laborales y el artículo 51 de la misma Ley, establece que el aumento del valor nominal de las cuotas de capital y cuotas de ahorro. y la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios, estarán exentos de todo impuesto.

Por su parte, La Ley sobre Impuesto a la Renta en Chile (LIR), contenida en el Artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, no dispone que, a las Cooperativas, por regla general, se les apliquen sus disposiciones, puesto que éstas tienen asignado un régimen propio contemplado en el artículo 17 del D.L. N°824, el que solo excepcionalmente se remite a ciertas disposiciones del artículo 1° de la LIR.

De este modo, históricamente, este Servicio ha reconocido este régimen tributario de las Cooperativas. Ello ocurre con el Oficio Ordinario N° 4.230 del 08.09.2004, de este Servicio, el cual consigna perentoriamente que *en la especie no resultan aplicables las normas generales de la LIR, y por ende no corresponde aplicar el procedimiento sugerido*”, refiriéndose a la posibilidad de determinar la diferencia de impuestos a operaciones de las Cooperativas con no socios.

Agrega que, pese a lo anterior, con fecha 28 de Julio del año 2017, este Servicio mediante el Oficio N°1.708, cambió su criterio, yendo contra el texto expreso de los artículos 49 al 53 de la Ley General de Cooperativas, artículo 34 de la misma ley, y lo dispuesto en el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974, pretendiendo hacer aplicable el régimen del Artículo 14 B, de la LIR, esto es, aquel parcialmente integrado, con deducción del 9,45% del crédito, a las Cooperativas.

El contrasentido surgido con motivo de la dictación de dicho pronunciamiento es evidente. El régimen más gravoso genérico se quiere aplicar a la estructura más básica de organización.

Agrega que, corresponde al Departamento de Cooperativas del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo, entre otras tareas, la misión de supervisar el cumplimiento de las leyes aplicables a las Cooperativas, en atención a lo cual solicitaron a dicho Departamento, hoy denominado División de Asociatividad y Economía Social, para que requiera a este Servicio que se enmiende el error denunciado y se dé fiel cumplimiento a la normativa de la Ley General de Cooperativas, y al artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974.

Por otro lado, la Excm. Corte Suprema ha ratificado lo anteriormente expuesto, en una sentencia de fecha 2 de abril del año 2015, dictada en los autos Rol N° 21.330-2014, Fallo unánime, que se adjunta a su presentación.

Por lo expuesto, solicita a este Servicio la corrección del criterio sustentado en el Oficio N°1708, del 28.07.2017, y en su lugar se declare, que las Cooperativas tienen un régimen especial y propio, contemplado en el artículo 17 de la Ley, y, por ende, no se les aplica el régimen del artículo 14, letra B), del artículo 1° de D.L. N° 824 de 1974.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, en primer término, cabe señalar que el Oficio Ordinario N°1.708, concluyó que las Cooperativas salvo que elijan someterse al régimen de renta presunta del artículo 34 de la LIR, deben someterse indefectiblemente al régimen contemplado en la letra B) del artículo 14.

Ahora bien, respecto a las alegaciones formuladas por el ocurrente, procede señalar que la circunstancia que el inciso final del artículo 49 de la Ley General de Cooperativas¹ disponga que estas entidades "... se regirán en materia del Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974", no implica que el legislador estableciera la inaplicabilidad general de las disposiciones de la LIR, contenidas en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, por dos órdenes de consideraciones:

- Ello no fue establecido por el legislador, teniendo presente que la normativa tributaria es de derecho estricto, sin que pueda marginarse a un grupo de contribuyentes de las disposiciones generales de la LIR, salvo que ello sea expresamente establecido; y

- Existen múltiples remisiones en el artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974, que hacen necesaria la aplicación de las normas de la LIR, para su aplicación, por ejemplo, las normas sobre corrección monetaria, las del Título V de la LIR, sobre Administración del Impuesto, etc., sin que una aplicación aislada del artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974, posibilite el cumplimiento tributario de las obligaciones para estas entidades, existiendo una necesaria correlación entre ambos cuerpos normativos.

Lo anterior, se evidencia en que el propio el N°2 del artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974, 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, y no obstante que la base imponible de las Cooperativas no se rige por el sistema de deducciones y agregados previsto en los artículo N°s. 29 al 33 de la LIR, resulta inevitable acudir a las normas de la LIR, para determinar, entre otros aspectos, su tasa, el régimen tributario de los cooperados por la obtención de aquellas cantidades afectas a IDPC y la imputación de este impuesto al Impuesto Global Complementario (IGC) o al Impuesto Adicional (IA), de acuerdo con los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR.

De este modo, la distribución a los cooperados del remanente, que se afecta en cabeza a la cooperativa con IDPC, debe sujetarse también a tributación a sus asociados, sin que exista liberación

¹ Contendida en el DFL N°5, de Economía, Fomento y Turismo, 17.02.2004.

alguna de tributación respecto de estos últimos. Por lo mismo, la exención dispuesta en el artículo 51 de la LGC, respecto a la devolución de excedentes originados en operaciones con los socios, no alcanza a la devolución de los mismos en operaciones celebradas con terceros.

Seguidamente, en relación con el tema en análisis, procede señalar que el Oficio Ordinario N°4.230, de 2004, que según el contribuyente declara de modo general que a ellas no les resultan aplicables las normas de la LIR, no es pertinente a la presente situación analizada, pues se refiere a un particular mecanismo para determinar la RLI de las Cooperativas, especialmente a las operaciones realizadas con no socios sin que en caso alguno pueda interpretarse que el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974, sustituya la aplicación de las normas de la Primera Categoría en relación con las Cooperativas.²

Por último, cabe destacar que el fallo de la Excm. Corte Suprema que cita en apoyo a su petición, en ninguna de sus partes declara que no rijan para esas entidades las normas de la LIR, sino que sólo se pronuncia respecto del alcance del artículo 51 de la LGC, referida a la devolución de excedentes a sus socios por una Cooperativa.

En consecuencia, debe concluirse que, pese a que la Ley General de Cooperativas en el inciso final del artículo 49 declara que estas se regirán en materia de Impuesto a la Renta, por las normas contenidas en el artículo 17 del D.L. 824 de 1974, ello no significa que las Cooperativas queden de manera total, exceptuadas de la aplicación de las normas de la LIR, contenidas en el artículo 1° del D.L. N° 824 de 1974, sin que se conciba una aplicación aislada de uno u otro cuerpo legal.

Por último, se hace presente que, si las Cooperativas estuvieran fuera del ámbito de la LIR, no tendrían derecho los asociados a imputar el IDPC pagado por la Cooperativa en contra del IGC o IA, pues tal imputación se establece precisamente en la LIR y no en las normas especiales de la Ley General de Cooperativas, ni en el artículo 17 del D.L. N° 824 de 1974.

III.- CONCLUSIÓN.

Por las razones anotadas precedentemente, debe concluirse que si bien las Cooperativas de acuerdo al inciso final del artículo 49 de la Ley General de Cooperativas en materia de Impuesto a la Renta, se rigen por el artículo 17 del D.L. N° 824, de 1974, ello no implica desconocer la aplicación de la LIR para determinar el régimen tributario por el cual deben regirse, el cual considerando el contexto y características particulares de estas entidades, no es otro que el contenido en la Letra B) del artículo 14 de la LIR, haciendo posible la integración entre el IDPC que debe soportar la Cooperativa y el impuesto que deben soportar los asociados de las mismas entidades, razón por la cual procede confirmar en todas sus partes el Oficio Ordinario N°1.708, de 28.07.2017, de este Servicio.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

² Ver Oficio Ord, 4495, de 10.08.76, del SII.