

Aplicación del artículo 14, letra D), N° 1, letra c) de la Ley sobre Impuesto a la Renta en el caso de cooperado contribuyente de impuesto de primera categoría.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre la procedencia de considerar los excedentes percibidos por un cooperado, contribuyente de impuesto de primera categoría en el límite establecido en la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, una sociedad de responsabilidad limitada, contribuyente de impuesto de primera categoría (IDPC) que declara su renta efectiva según contabilidad, como cooperada percibe principalmente excedentes de una cooperativa y, en menor medida, rentas por concepto del subarrendamiento de un bien raíz agrícola.

No percibe otras utilidades de sociedades en forma de reparto, distribución o pago de dividendos. Tampoco tiene cuotas en fondos de inversión ni participación en contratos de asociación (o de cuentas en participación).

Por último, agrega que no existe relación entre ella y la cooperativa en los términos del artículo 8°, N° 17, del Código Tributario, por no encontrarse en ninguna de las hipótesis señaladas en dicha norma.

Expuesto lo anterior, y a propósito de lo dispuesto en la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR y lo instruido en la Circular N° 62 de 2020, señala que los excedentes recibidos por aplicación del artículo 38 de la Ley General de Cooperativas (LGC) no deben considerarse capitales mobiliarios, debido a la particular naturaleza de las cooperativas que establece la mencionada ley y porque la relación que se verifica entre éstas y sus socios-cooperados tiene un carácter productivo basado en el denominado principio de actividad.

Luego, tras algunas consideraciones legales y comentar los principios que la fundan a las cooperativas, sus objetivos y la relación que generan con sus socios-cooperados, solicita confirmar que los excedentes recibidos por el socio-cooperado desde la cooperativa no deben computarse como parte de los ingresos del año comercial respectivo, para efectos de calcular el límite máximo del 35% del total de los ingresos brutos establecido en el artículo 14 letra D) N° 1 letra c) de la LIR. Ello con el objeto de determinar el ingreso del socio-cooperado al régimen Pro-Pyme, como su permanencia en éste.

II ANÁLISIS

Como se explica en la Circular N° 62 de 2020, el régimen Pro-Pyme establece una serie de incentivos especiales y contempla un régimen de tributación destinado exclusivamente a empresas operativas dedicadas a la venta de bienes y a la prestación de servicios.

Por esa razón, como se desprende de la discusión de la Ley N° 21.210, a lo menos el 65% de los ingresos de tales entidades debe corresponder a rentas activas, dejando un margen de 35% para rentas provenientes de inversiones en general, como es el caso de los capitales mobiliarios, acciones, derechos sociales, fondos de inversiones, entre otros.

En relación con los excedentes percibidos por una sociedad en su calidad de socio-cooperado, si tales ingresos corresponden a operaciones que la sociedad haya efectuado con la respectiva cooperativa, tales cantidades corresponden a rentas activas, lo que se armoniza con el inciso tercero del artículo 1° de la LGC, el cual ordena que tales excedentes deben distribuirse a los socios-cooperados a prorrata de las mencionadas operaciones. En consecuencia, como este tipo de ingresos tiene su origen en actividades operacionales de la sociedad y, por ende, corresponde a rentas activas, no deben ser consideradas en el límite del 35% a que se refiere la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Por otra parte, cuando los mencionados excedentes provienen de operaciones que la cooperativa ha efectuado con terceros, tales sumas no pueden categorizarse como rentas activas, pues no se ha intervenido en la generación de tales sumas, las cuales percibe solo por la mera calidad de cooperado que posee la sociedad consultante, cuyos excedentes de acuerdo con el inciso segundo del artículo 38 de la LGC deben distribuirse a prorrata de las cuotas de participación. En consecuencia, como este tipo de

ingresos no tiene su origen en actividades operacionales de la sociedad y, por ende, no corresponden a rentas activas, deben ser consideradas en el límite del 35% mencionado anteriormente, para efectos de determinar si la empresa cumple con el propósito del régimen simplificado establecido en la letra D) del artículo 14 de la LIR.

Finalmente, se debe considerar la naturaleza de la cooperativa para determinar si las rentas que percibe el cooperado son o no rentas activas. Por ejemplo, las cooperativas de ahorro y crédito¹, no generan rentas activas para sus cooperados. Por lo anterior, los cooperados de una cooperativa de ahorro y crédito deben considerar los excedentes que reciban como rentas a las cuales se les aplica el límite del 35% de sus ingresos para acceder al régimen Pro-Pyme.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Los excedentes percibidos por un socio-cooperado provenientes de operaciones que realiza con la respectiva cooperativa corresponden a una renta activa y, por tanto, no deben considerarse en el límite establecido en la letra c) del N° 1 de la letra D) del artículo 14 de la LIR.
- 2) Por el contrario, cuando los excedentes percibidos provienen de operaciones que la cooperativa ha efectuado con terceros, tales cantidades no corresponden a rentas activas y, por tanto, deben considerarse para determinar el límite del 35% a que se refiere la norma legal citada en el párrafo anterior.

El mismo tratamiento tendrán los excedentes percibidos desde una cooperativa que, por su naturaleza, no reparta excedentes provenientes de una actividad del cooperado.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1238 del 12-05-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

¹ Artículos 86 y siguientes de la Ley General de Cooperativas.