

**RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 30 – D.L. N° 824, DE 1974, ART. 17 – D.F.L.
N° 5 DE 2004, DEL MINISTERIO DE HACIENDA – CIRCULAR N° 62 DE 2014
(ORD. N° 1240 DE 12.05.2021).**

Alcance de algunos conceptos del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, sobre la tributación de las cooperativas.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el alcance de algunos conceptos del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, para establecer la parte del remanente determinado por las cooperativas que se encuentra afecto al impuesto de primera categoría.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, diversos organismos públicos y privados han recomendado a su representada formar parte de una cooperativa. En ese contexto, se le han presentado ciertas dudas respecto al tratamiento tributario que debe darse a las cooperativas, considerando necesario confirmar su interpretación de las normas que regulan la materia o, en su defecto, se señale la interpretación correcta de las mismas.

Agrega que las cooperativas poseen un tratamiento tributario especial, regulado en el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, cuyo N° 2 dispone, como regla general, que “aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios estará afectada al impuesto a la renta de primera categoría”, correspondiendo el “remanente” a el “saldo favorable del ejercicio económico”, según la definición otorgada por el artículo 38 de la Ley General de Cooperativas, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 2003, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que fija texto refundido, concordado y sistematizado de la Ley General de Cooperativas.

Tras analizar el artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 y las instrucciones impartidas por este Servicio, indica que las normas del citado artículo, especialmente su N° 11, requieren precisiones para establecer la parte del remanente que debe tributar con el impuesto de primera categoría (IDPC), solicitando confirmar que:

- 1) Para efectos de determinar si una materia prima, insumo o servicio forma parte principal de los bienes o servicios del giro de una cooperativa, es necesario comparar entre sí los siguientes dos conceptos:
 - a) Las materias primas, insumos, servicios o cualquier otra prestación, en términos de costos de fabricación, producción o prestación de los bienes o servicios del giro de la cooperativa.
 - b) El costo total de los bienes o servicios del giro de la cooperativa.
- 2) El concepto de costo total utilizado por el N° 11 de artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 no es asimilable a:
 - a) La suma de los conceptos de costos de fabricación, producción o prestación de los bienes o servicios del giro, utilizados por el N° 11 de artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.
 - b) Los distintos conceptos de costo utilizados por la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), como, por ejemplo, costo directo, costo total y costo de reposición.
- 3) El concepto de costo total utilizado por el N° 11 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 debe determinarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF),

comprendiendo para estos efectos todos los conceptos de costo utilizados por la NIIF que se relacionen con los bienes o servicios del giro de la cooperativa.

- 4) La comparación para determinar si una materia prima, insumo o servicio forma parte principal de los bienes del giro de una cooperativa debe realizarse por cada producto, utilizando para estos efectos los distintos SKU¹ que utilice la cooperativa para identificar sus productos.

II ANÁLISIS

El N° 12 del artículo 17 de la Ley N° 20.780 sustituyó el N° 11 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, que, para los fines de lo dispuesto en el N° 2 del mismo artículo, se refiere al concepto de operaciones con terceros realizadas por las cooperativas, con el propósito de precisar los casos en que las operaciones que realiza una cooperativa se entienden efectuadas con personas que no son socios de la misma, para aplicar el IDPC a la parte del remanente que corresponda a dichas operaciones.

Conforme al artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 y a las instrucciones impartidas por este Servicio mediante la Circular N° 62 de 2014, aquella parte del remanente que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socios está afecta al IDPC.

La parte del remanente que corresponde a operaciones realizadas con personas que no sean socios y que, por tanto, se encuentra afecta al IDPC, se determina 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, de conformidad al N° 2 del referido artículo 17.

Conforme lo instruido en la Circular N° 62 de 2014, cuando se trate de ingresos de la cooperativa que provengan de operaciones que son propias de su giro habitual, se requiere definir algunos aspectos para que finalmente puedan ser consideradas como operaciones realizadas con no socios para los fines de lo dispuesto por el N° 2 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

Esto es, considerar los ingresos provenientes de tales operaciones como ingresos brutos correspondientes a operaciones con personas que no sean socios y consecuentemente poder determinar con ello la parte del remanente que se encuentra afecta al IDPC. Para tales efectos se requiere determinar cómo se conforma el costo de la cooperativa:

- a) Definir la estructura de costos de los productos del giro habitual de la cooperativa;
- b) Definir cuáles son las materias primas, insumos, servicios u otras prestaciones que forman parte principal del costo de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa;
- c) Determinar si la persona con quien se realiza la operación que se examina, para definir si es o no una operación con no socios o no cooperados, es proveedor de la cooperativa de materias primas, insumos o bien prestador de servicios que formen parte principal del costo de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa.

Para adoptar tales determinaciones las cooperativas deben llevar un control separado en el libro de inventarios y balance de los componentes del costo que han sido adquiridos de, o prestados por, personas que no sean socios, que permita identificar el porcentaje que dichos componentes representan en el costo de los bienes y servicios del giro de la cooperativa.

La circular agrega que, para determinar el costo de los bienes o servicios del giro de la cooperativa se aplicarán los principios y normas contables de general aplicación, en virtud del artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Cooperativas, contenido en el Decreto Supremo N° 101 de 2007, del Ministerio de Economía, Fomento y Turismo (Reglamento).

Conforme lo anterior y respecto de lo consultado se informa que:

- 1) Para los fines de definir si una materia prima, un insumo, servicio u otra prestación forman parte principal de los bienes o servicios propios del giro de la cooperativa, el párrafo segundo del N° 11

¹ Stock-Keeping unit o unidad de mantenimiento de existencias.

del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 establece que se considerará como tales a aquellos que signifiquen más del 50% de su valor de costo total.

Para determinar el referido porcentaje se debe comparar o dividir el valor de la materia prima, insumo, servicio o prestación, por el valor que corresponda al costo total del bien o servicio del giro de la cooperativa al que se incorpora la respectiva materia prima, insumo, servicio o prestación.

- 2) El concepto de costo total utilizado por el N° 11 de artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 no fue definido en la ley. Al respecto, de acuerdo con la Circular N° 62 de 2014, son procedentes los principios y normas contables de general aplicación, conforme al artículo 104 del Reglamento.

Lo anterior, con el propósito de no descartar ni imponer a priori un sistema o método específico para determinar el costo total de cada uno de los productos del giro de las cooperativas, y que, en base a los principios y normas contables de general aplicación, el sistema utilizado por el contribuyente sea consistente con el que deban utilizar las cooperativas para sus fines contables.

Por lo anterior, puede ser utilizado incluso el sistema de valorización o costo establecido en el artículo 30 de la LIR, con la condición que el sistema utilizado sea consistente en el tiempo.

- 3) Tal y como se desprende de la letra anterior, el concepto de costo total utilizado en el N° 11 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, no debe, obligatoriamente, determinarse de acuerdo con las NIIF.

Ahora bien, si en el proceso de convergencia a las NIIF una cooperativa se hubiere acogido de tales normas, dicha cooperativa, sobre la base de la consistencia de sus prácticas contables, debería, como indica en su presentación, aplicar los conceptos de costo utilizados por las NIIF que se relacionen con los bienes o servicios del giro de la cooperativa.

- 4) Finalmente, y teniendo presente que los bienes o servicios propios del giro de una cooperativa pueden ser diversos y su composición, en términos de la materia prima, insumo, servicio u otra prestación, también distinta, la comparación para determinar si una materia prima, insumo o servicio forma parte principal de dichos bienes o servicios propios del giro de una cooperativa debe necesariamente realizarse por cada uno de los distintos productos o servicios de su giro, utilizando para ello las normas contables y sistema de costo referido en el N° 2) anterior.

En otro orden de cosas, y sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, de acuerdo con su presentación, a su representada le habrían recomendado formar parte de una cooperativa, sin explicar las razones o circunstancias que justificarían ese cambio de modelo. Al respecto, es preciso señalar que este Servicio puede analizar la figura a la luz de la norma general antielusiva contenida en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de los criterios que solicita confirmar, se informa que:

- 1) Tratándose de ingresos de una cooperativa que provengan de operaciones que son propias de su giro habitual, se requiere identificar el costo de los bienes o servicios según si el proveedor es o no cooperado, para que puedan ser consideradas como operaciones realizadas con no socios a los efectos del N° 2 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.
- 2) El concepto de costo total utilizado por el N° 11 de artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974 no está definido en la Ley.

Conforme lo anterior, no se descarta la aplicación de un sistema de costo determinado, pudiendo utilizarse incluso el sistema de valorización o costo establecido en el artículo 30 de la LIR, con la condición que el sistema que se utilice sea consistente en el tiempo.

- 3) La comparación para determinar si una materia prima, insumo o servicio forma parte principal de los bienes del giro de una cooperativa, debe realizarse por cada uno de los distintos productos o

servicios del giro de la cooperativa, utilizando para ello normas contables y sistema de costo consistentes en el tiempo.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1240 del 12-05-2021
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos