

VENTAS Y SERVICIOS – LEY SOBRE IMPUESTO A LAS – ART. 2 N° 2, ART. 8, ART. 12 LETRA E N° 7 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 17 Y ART. 20 N° 3 – LEY N° 21.420 – LEY GENERAL DE COOPERATIVAS, ART. 39, ART. 49 Y ART. 104 – DECRETO LEY N° 824, ART. 17 – REGLAMENTO DE LIVS, ART. 5 – OFICIO N° 1408 DE 2021 (ORD. N° 1734, DE 15.06.2023)

Solicita aclarar la base legal en virtud de la cual las cooperativas se encontrarían liberadas de IVA

Mediante oficio del antecedente, se ha trasladado a este Servicio la presentación de YY, quien, en base a diversas consideraciones, solicita confirmar que las cooperativas se encontrarían liberadas de IVA por las actividades realizadas entre dichas instituciones y sus cooperados.

Al respecto, con el propósito de ordenar el análisis, es necesario referir a los siguientes cuerpos normativos:

a) La parte final de la letra a) del artículo 49 del Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 2003, de Economía, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley General de cooperativas (LGC), dispone en forma expresa que las cooperativas estarán afectas a IVA de conformidad a lo establecido en el Decreto Ley N° 825 de 1974 (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, LIVS).

b) A su turno, el artículo 8° de la LIVS, en concordancia con el N° 2°) del artículo 2° del mismo cuerpo legal, dispone que el impuesto de esa ley afectará a las “ventas” y “servicios”.

c) Hasta el 31 de diciembre de 2022, el N° 2°) del artículo 2° de la LIVS definía “servicio” como la acción o prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que ésta proviniera del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

d) Por su parte, el inciso segundo del artículo 5° del Decreto Supremo N° 55 de 1977, de Hacienda, que contiene el Reglamento de la LIVS y no ha sido modificado en esta parte, establece expresamente que no se encontraban gravadas con IVA, por tratarse de actividades no comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, los servicios que dijieran relación directa con la actividad agrícola, como asimismo, las relacionadas con la actividad cooperativa en sus relaciones entre cooperativa y cooperado.

Concordante con lo anterior, existe reiterada jurisprudencia administrativa¹ en el sentido que los servicios prestados por la cooperativa a sus cooperados –siempre que éstos se relacionaran directamente con la finalidad específica para lo cual fue creada la cooperativa– no se encontraban gravados con IVA porque dichos servicios no provenían de actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR, requisito indispensable para que un servicio se encontrara afecto a IVA conforme a la definición del hecho gravado “servicio”² contenida en el texto anterior del N° 2°) del artículo 2° de la LIVS y vigente hasta el 31 de diciembre de 2022.

Por esta razón, el Oficio N° 1408 de 2021, citado en su presentación, es correcto en su análisis, a la luz de las normas vigentes a la época de su dictación.

Con todo, la Ley N° 21.420 y a contar del 1° de enero de 2023³, eliminó⁴ de la definición del hecho gravado básico “servicio”, contenida en el referido N° 2) del artículo 2° de la LIVS, la exigencia que la prestación provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la LIR.

Luego, en la actualidad se grava con IVA toda acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual perciba un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración.

¹ Oficio N° 481 de 1997, Oficio N° 1879 de 1991, Oficio N° 4975 de 2001, Oficio N° 2591 de 2007.

² Tal como este Servicio ha precisado (Oficio N° 2357 de 2007), la referida liberación de IVA que favorecía a los “servicios” prestados por la “cooperativa a sus cooperados” no se aplicaba, por tanto:

a) A los servicios prestados por la cooperativa a terceros, como tampoco,

b) A las “ventas” realizadas por la cooperativa², ya sea a terceros o a sus propios asociados.

³ Inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley N° 21.420.

⁴ N° 1 del artículo 6 de la Ley N° 21.420.

Por lo anterior, y atendida la modificación legal, quedó sin efecto lo dispuesto en el artículo 5° del Reglamento de la LIVS (norma de inferior jerarquía que la ley), así como la jurisprudencia anterior de este Servicio que consideraba como no gravados los servicios prestados por la cooperativa a sus cooperados por no corresponder a actividades clasificadas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la LIR.

Concordante con lo anterior, a contar del 1° de enero de 2023, todos los servicios remunerados que las cooperativas presten a sus asociados o a terceros se encuentran gravados con IVA.

Precisado lo anterior, sobre el efecto de otras normas legales en materia de IVA, es necesario señalar lo siguiente:

1) El N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVS, que no fue modificado por la Ley N° 21.420, exime de IVA a los ingresos por servicios que no constituyen renta según el artículo 17 de la LIR.

Luego, corresponde determinar si los servicios prestados por las cooperativas a sus cooperados tienen el carácter de ingresos no renta de acuerdo a la LIR, para calificar si les aplica la exención de IVA referida.

2) Al respecto, conforme al N° 29 del artículo 17 de la LIR constituyen ingresos no renta los ingresos que no se consideren rentas según texto expreso de una ley.

a) En lo que interesa, se tiene presente que, de acuerdo al inciso final del artículo 49 de la LGC, las 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.

b) El N° 2 del referido artículo 17 prescribe que aquella parte del “remanente” de las cooperativas que corresponda a operaciones realizadas con personas que no sean socias estará afectada al impuesto de primera categoría (IDPC).

c) A contrario sensu, podría entenderse que aquella parte del remanente que corresponda a operaciones con socios⁵, al no afectarse con IDPC, tendría el carácter de ingreso no renta para la cooperativa⁶. Luego, exento de IVA.

(i) Con todo, no se trata propiamente de un ingreso no renta. En efecto, el artículo 17 de la LIR contiene un listado de ingresos a los que califica como ingresos no renta, entre los cuales, no se encuentra el ingreso obtenido por las cooperativas.

(ii) Por otra parte, si bien el N° 29 del referido artículo 17 contiene una regla genérica para calificar la existencia de un ingreso como ingreso no renta, dicha calificación solo opera sobre la base de un “texto expreso de una ley”.

(iii) De este modo, considerando que la LGC ni otra norma confiere dicha calificación expresa a los ingresos de las cooperativas, estos no podrían considerarse ingresos no renta.

En ese sentido, se debe precisar que el N° 2 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974, en concordancia con el numeral ii) de la letra b) del N° 11 del mismo artículo 17, establece implícitamente una liberación impositiva para el remanente de la cooperativa en sus operaciones con los cooperados, pero tal liberación no es lo mismo que un ingreso no renta.

En primer lugar, porque la referida norma no lo establece mediante texto expreso y, en segundo lugar, porque lo propio de un ingreso no renta es que se entienda como tal para todos los efectos legales, cuestión que no se verifica en el caso de las cooperativas.

En efecto, si bien el remanente de las operaciones que efectúa la cooperativa con sus socios cooperados no tributa en cabeza de la cooperativa, sí puede quedar afecto a impuesto una vez que sea repartido como excedente a los cooperados, cuando se trate de operaciones que formen parte de su giro habitual, en virtud de lo dispuesto en el N° 4 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

d) Fuera que la parte del remanente que corresponda a operaciones con socios (no afecta a IDPC) no se trata propiamente de un ingreso no renta, incluso admitiendo dicha posibilidad, es importante

⁵ Sin perjuicio del tratamiento tributario que corresponda a los cooperados de acuerdo a la ley.

⁶ Esto sería congruente con lo dispuesto en el artículo 53 del Decreto con Fuerza de Ley N° 5 de 2003, que establece que para todos los efectos legales se estimará que las cooperativas no obtienen utilidades. Agrega la norma: “salvo para los efectos de lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo.”

considerar que esa calificación (ingreso no renta) se limitaría al “remanente” que obtenga la cooperativa, pero no al “precio” de la operación realizada entre cooperativa y cooperado, que constituye la base imponible del IVA.

En efecto, de acuerdo al artículo 39 de la LGC, se denomina “remanente”, al “saldo favorable del ejercicio económico” y que se destina a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere⁷.

Por su parte, el artículo 104 de la LGC especifica que el “remanente” corresponde al 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”.

Como se aprecia el “remanente” en caso alguno corresponde al “precio” de la operación (para los efectos del IVA) ni se determina (calcula) de la misma forma, de suerte que, aun admitiendo (a contrario sensu de lo dispuesto en el N° 2 del artículo 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974) que la parte del remanente que corresponda a operaciones con socios, al no afectarse con IDPC, tendría el carácter de ingreso no renta para la cooperativa, dicha interpretación extensiva no permite sostener que el precio de las operaciones efectuadas entre cooperativas y cooperados se encuentre exenta de IVA, por aplicación de lo dispuesto en el N° 7 de la letra E del artículo 12 de la LIVA, en relación con el N° 29 del artículo 17 de la LIR y N° 2 del 17 del Decreto Ley N° 824 de 1974.

e) Por lo expuesto, se reitera que, no siendo los ingresos prestados por la cooperativa a sus cooperados un ingreso no renta, el precio por dichos servicios no es un ingreso que pueda acogerse a la exención de IVA.

Finalmente, tampoco aplica la liberación de IVA a las ventas efectuadas por la cooperativa, tanto ventas efectuadas con terceros como con cooperados, ya que no hay en la ley una exención para las ventas.

HERNAN FRIGOLETT CORDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1734, de 15.06.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos

⁷ Hecho lo anterior, se destinará a la constitución e incremento de los fondos de reserva, en el caso que éstos sean obligatorios, o a la constitución e incremento de reservas voluntarias y al pago de intereses al capital, de conformidad con el estatuto. Por último, el saldo, si lo hubiere, se denominará excedente y se distribuirá en dinero entre los socios o dará lugar a una emisión liberada de cuotas de participación.