



Estimados Lectores,

En esta trigésima edición del Reporte Tributario, **Nº30 Septiembre/2012**, hemos decidido abordar la tributación que afecta a las cooperativas debido a la escasa y controversial jurisprudencia sobre la materia e insuficientes disposiciones legales que regulen su tributación.

Se iniciará el análisis describiendo las principales características que definen a las cooperativas, para luego ahondar en el tratamiento tributario de las mismas, revisando implicancias a nivel de impuesto de primera categoría, incluyendo la tributación de sus remanentes, tratamiento de gastos rechazados y exenciones para la cooperativa, entre otros.

Finalmente, se revisarán las diferentes exenciones que benefician a los socios que reciben dineros de ellas, su obligación -o no- de mantener un registro FUT y un ejemplo que muestra cómo determinar el impuesto de primera categoría para la entidad.

El Centro de Estudios Tributarios (CET UChile), continuará mensualmente desarrollando temas de índole tributaria, para lo cual los invitamos a visitar [www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl) donde podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Saludos cordiales,  
Profesor Javier Jaque López  
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios  
CET UChile

## TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS Y SUS SOCIOS

### I. INTRODUCCIÓN



.Las cooperativas son entidades que, a diferencia de la generalidad de los contribuyentes, tienen normas particulares que las regulan, especialmente en lo referido a materia impositiva.

Estos contribuyentes tienen su regulación en el Decreto con Fuerza de Ley N° 5, de fecha 25 de septiembre de 2003, denominado Ley General de Cooperativa<sup>1</sup>, cuyo texto vigente consta en el Decreto Supremo N° 502 de 1978, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción. Además, poseen un reglamento, Decreto N° 101, publicado en el diario oficial con fecha 25 de enero de 2007; finalmente, el artículo 17 del DL 824, de 1974, que establece la tributación que las afecta en materia de impuestos a la renta.

Las cooperativas se encuentran supervisadas por el Departamento de Cooperativas, entidad dependiente de la Subsecretaría de Economía y Empresas de Menor Tamaño, cuyas facultades y obligaciones están consagradas en los artículos 108 al 112 de la LGC, entre las cuales encontramos la supervisión del cumplimiento de las leyes aplicables a las cooperativas y de sus normas reglamentarias y, especialmente, fiscalizar el funcionamiento societario, administrativo, contable y financieros de las cooperativas de importancia económica, con excepción de aquellas cuya fiscalización, sobre las mismas materias, se encuentre encomendada por la ley a otros organismos.

En términos generales, la tributación de estos contribuyentes no se encuentra muy desarrollada, existen pocas disposiciones legales que los regulen y escasa jurisprudencia relacionada al tema. Lo anterior, provoca que exista una escasa literatura sobre la materia, lo que conlleva a un insuficiente conocimiento tributario por parte de los contribuyentes.

Por lo expuesto, el presente reporte tributario pretende dar a conocer las principales implicancias tributarias que afectan a las cooperativas y a sus socios, en materia de impuesto a la renta.

Sin perjuicio que existen varios tipos de cooperativas, tales como: las cooperativas de trabajo, cooperativas de ahorro y crédito, cooperativas de consumo, cooperativas escolares, entre otras, en el presente trabajo abordaremos los tópicos generales que las afectan, sin entrar a revisar las particularidades que puedan incidir en algunas de ellas.

---

<sup>1</sup> En adelante indistintamente LGC.

## II. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS COOPERATIVAS



De acuerdo a la LGC, las cooperativas son asociaciones que, de conformidad con el principio de la ayuda mutua, tienen por objeto mejorar las condiciones de vida de sus socios, presentando las siguientes características fundamentales:

- Los socios tienen iguales derechos y obligaciones.
- Cada socio tiene un solo voto por persona.
- El ingreso y retiro de los socios es voluntario.
- Deben distribuir el excedente correspondiente a operaciones con sus socios.
- Deben observar neutralidad política y religiosa.

Las cooperativas deben estar constituidas con un mínimo de 10 socios, los cuales pueden ser personas naturales y/o jurídicas. Estos socios pueden participar en más de una cooperativa, salvo que los estatutos lo prohíban. Además, los socios no pueden participar en un porcentaje mayor al 20% del capital, salvo en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, en las que el máximo permitido es de un 10%.

El capital de las cooperativas es variable e ilimitado, y es conformado por las sumas que pagan los socios por la suscripción de cuotas de participación. Por lo tanto, la responsabilidad de los socios estará limitada al monto de estas cuotas.

Desde el punto de vista contable, las cooperativas deben someterse a las normas de esta índole contenidas en la Resolución Administrativa Exenta Nº 58, de fecha 23 de enero de 2009, emitida por el Departamento de Cooperativas. De acuerdo a dicha resolución, estas entidades deberán mantener actualizada su contabilidad, la cual comprende a lo menos los libros diario, mayor e inventarios y balances.

Las cooperativas deben confeccionar, al 31 de diciembre de cada año, un balance general clasificado, un balance de ocho columnas y un estado de resultado.

Las cooperativas abiertas de vivienda y las de ahorro y crédito deben constituir e incrementar un fondo de reserva legal y las demás cooperativas pueden conformar reservas voluntarias.

## III. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA



A continuación revisaremos los principales tópicos relacionados con la tributación del impuesto a la renta que afecta a las cooperativas y sus socios, considerando por su puesto, las disposiciones legales especiales que regulan a estos contribuyentes.

## 1. IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Una de las principales características tributarias que diferencian a las cooperativas del resto de los contribuyentes, es que no se encuentran sometidas a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>2</sup>, sino que para dichos fines se rigen por el artículo 17, del DL 824, de 1974.

En primer término, hay que señalar que, de conformidad al artículo 53 de la Ley General de Cooperativas, estas entidades no obtienen utilidades para todos los efectos legales, salvo para lo dispuesto en los artículos 46 al 52 del Código del Trabajo, referidos al pago de gratificaciones. Es así como estos contribuyentes deben practicar un balance al 31 de diciembre de cada año, a cuyo resultado se denomina remanente.

El referido remanente debe ser ajustado por los efectos de la corrección monetaria, debiendo observarse las disposiciones del artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Para estos fines deben ajustar su capital propio inicial, sus aumentos y disminuciones, los activos y pasivos, debiendo reflejar estos ajustes en la cuenta “fluctuación de valores”, la cual no incidirá en la determinación del remanente del ejercicio. Sin embargo, para el sólo efecto de la determinación de la renta líquida imponible de Primera Categoría, el saldo anual de esta cuenta se agregará o disminuirá, según corresponda, del remanente que sirva de base para la referida determinación.

Como todo contribuyente, las cooperativas pueden obtener rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, sin embargo, como se señaló anteriormente, no se encuentran sometidas a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo tanto, la base imponible de este tributo no se determina de conformidad a los artículos 29 al 33 de la referida ley, sino que se encuentra establecida en el Nº 2, del artículo 17 del DL 824 de 1974, que señala lo siguiente:

*“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 y al impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda<sup>3</sup>. 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 establecer el remanente, los descuentos que conceda la cooperativa a sus socios en las operaciones con éstos no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes. Asimismo, los retiros de excedentes durante el ejercicio que efectúen los socios, o las sumas que la cooperativa acuerde distribuir por el mismo concepto, que no correspondan a excedentes de ejercicios anteriores, no disminuirán los resultados del balance, sino que se contabilizarán en el activo en el carácter de anticipo de excedentes.”*

---

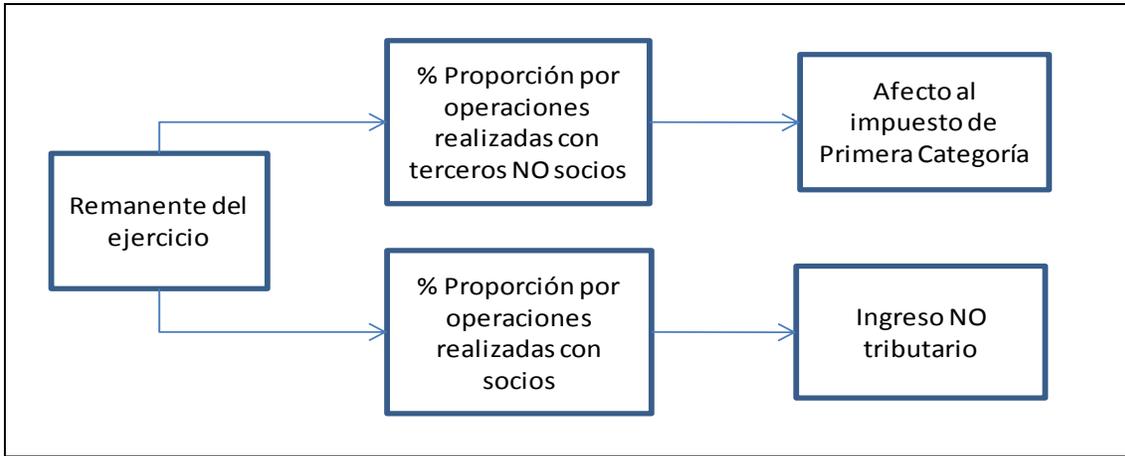
<sup>2</sup> La Ley sobre Impuesto a la Renta se encuentra contenida en el Artículo 1º, del DL 824, de 1974.

<sup>3</sup> Este impuesto se encuentra derogado.

Como se puede observar de la norma transcrita, las cooperativas sólo se encuentran gravadas por las operaciones que realiza con terceros no socios y además, dicha renta se determina en forma proporcional.

### 1.1. Tributación de los Remanentes Obtenidos por las Cooperativas

A continuación presentamos un esquema que resume la tributación que afecta a los remanentes que obtienen las cooperativas:



## 2. GASTOS RECHAZADOS

Un antecedente importante que conviene destacar, es que al determinar la base tributable no se consideran ajustes por concepto de gastos rechazados, lo que se debe a que esta base no se determina de conformidad a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la que a través del artículo 33 ordena agregar estas partidas. Entonces podemos llegar a la conclusión que las cooperativas no gravan los gastos rechazados con el impuesto de Primera Categoría, circunstancia que se encuentra interpretada por el Servicio de Impuestos Internos, a través del Oficio N° 4230, de fecha 8 de septiembre de 2004, el que señala lo siguiente:

*“Ahora bien, de lo dispuesto por la norma legal transcrita precedentemente, se tiene que ella establece un régimen tributario especial aplicable a la renta obtenida por una cooperativa, el cual reemplaza al régimen general establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta, obviamente en relación a una persona jurídica como una sola entidad.*

*Lo anterior queda de manifiesto de la lectura del párrafo segundo del N° 2 de dicho artículo 17, el cual establece claramente como se determina aquella parte del remanente generado por la cooperativa en sus operaciones con terceros, que se afecta con el Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta. En efecto, en dicho párrafo se establece que aquella parte del remanente que se afecta es la que resulta de aplicar a tal remanente el porcentaje que represente en el total de ingresos brutos de la cooperativa los ingresos correspondientes a las operaciones realizadas por la cooperativa con terceros no socios.*

*Es por lo anterior que no puede sino concluirse que en la especie no resultan aplicables las normas generales de la Ley de la Renta, y por ende, no corresponde aplicar el procedimiento sugerido.” (El agregado a la RLI)*

El tratamiento descrito, esto es, considerar como gasto necesario a nivel del impuesto de Primera Categoría a los gastos rechazados, es similar al que ocurre con las sociedades anónimas, a las cuales se les acepta como gasto necesario los gastos rechazados al efectuar un desagregado en la determinación de su base imponible para luego gravar estas partidas con el impuesto único del inciso tercero del artículo 21 de la LIR. Sin embargo, las cooperativas no están obligadas a pagar el referido tributo.

### **3. EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA**

Las cooperativas tienen algunos beneficios tributarios que las favorecen, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 49 de su respectiva ley (LGC). Esta disposición establece las siguientes exenciones:

- a) Del 50% de todas las contribuciones, impuesto, tasa y demás gravámenes impositivos a favor del Fisco. Sin embargo, las cooperativas estarán afectas al impuesto al valor agregado.
- b) De la totalidad de los impuestos contemplados en el decreto Ley N° 3475, de 1980 sobre Timbres y Estampillas.
- c) Del 50% de todas las contribuciones, derechos, impuestos y patentes municipales, salvo los que se refieren a la elaboración o expendio de bebidas alcohólicas y tabaco.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos a través de su jurisprudencia, había señalado que las cooperativas gozaban de la exención del 50% del impuesto de Primera Categoría, sin perjuicio de que nunca se instruyó a nivel de suplemento tributario el procedimiento para invocar esta exención al momento de presentar la declaración anual de impuestos de la cooperativa.

Por ejemplo, en el oficio N° 549 de fecha 20 de marzo de 2008, el Servicio señaló lo siguiente:

*“...de acuerdo a lo dispuesto por la letra a) del artículo 49 del D.F.L. N° 5, las Cooperativas respecto del Impuesto de Primera Categoría que les afecta, se encuentran exentas del 50% de dicho gravamen.”*

Sin embargo, el órgano fiscalizador, con fecha 7 de junio de 2011, emite el oficio N° 1397, en el cual cambia el criterio establecido en el oficio 549 del año 2008, en lo que respecta a la exención del impuesto de Primera Categoría.

El cambio de criterio consiste en señalar que la exención del 50% a que se refiere la letra a) del artículo 49 de la LGC, no es aplicable frente al impuesto de Primera Categoría que afecta a las

cooperativas por los remanentes originados en las operaciones que la cooperativa realiza con terceros, debido a que el inciso final del mismo artículo señala que las cooperativas se registrarán en materia de impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del DL 824. (Disposición que no establece ninguna exención para al remanente afecto al impuesto de Primera Categoría)

En base a lo señalado por la autoridad administrativa, a partir del nuevo pronunciamiento que rige desde el 7 de junio de 2011, las cooperativas no podrán invocar la exención analizada para efectos de declarar y pagar el impuesto de Primera Categoría que las afecta.

#### **4. PAGOS PROVISIONALES MENSUALES**

Como regla general los contribuyentes afectos a los impuestos contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, sean de la Primera o Segunda Categoría, se encuentran obligados a efectuar pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que los afecten. Sin embargo, las cooperativas aún cuando pueden estar afectas al impuesto de Primera Categoría por aquella parte del remanente que se genere por las operaciones que realice con personas que no sean socios, no se encuentran forzadas a cumplir con esta obligación por disposición expresa de la ley<sup>4</sup>, sin perjuicio, de la posibilidad de realizar pagos provisionales mensuales en el carácter de voluntarios, que podrán utilizar para financiar sus impuestos anuales, o en caso contrario, solicitar su devolución.

#### **5. DECLARACIONES JURADAS ANUALES**

Sin perjuicio que las cooperativas no se someten a las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta, deben registrarse por las disposiciones del Título V de esta ley, referido a las declaraciones, retenciones y pagos de impuestos e informes obligatorios<sup>5</sup>. Esto significa que estas entidades deberán presentar como cualquier contribuyente, por ejemplo, las declaraciones juradas 1879, 1887 y 1850 por las retenciones que haya realizado durante el ejercicio, como asimismo, se encuentran obligadas a presentar una declaración anual de impuestos a la renta en cada año tributario, por ser contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

No obstante lo anterior, dentro de las instrucciones contenidas en el suplemento tributario sobre declaraciones anuales a la renta, publicado cada año por el Servicio de Impuestos Internos, no aparecen instrucciones específicas de cómo estos contribuyentes deben presentar su declaración anual de impuestos a la renta.

#### **IV. EJEMPLO: DETERMINACIÓN IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA**



Para reflejar en forma práctica la determinación de la base afecto al impuesto de Primera Categoría, presentamos el siguiente ejemplo:

Antecedentes:

---

<sup>4</sup> Artículo 17 N° 10 del DL 824 de 1974.

<sup>5</sup> Artículo 17 N° 9 del DL 824 de 1974.

|   |            |
|---|------------|
| a) Ingresos provenientes de operaciones realizadas con los socios         | 300.000    |
| b) Ingresos provenientes de operaciones realizadas con terceros no socios | 100.000    |
| c) Remanente del ejercicio (ajustado con la fluctuación de valores)       | 20.000.000 |

Determinación de la relación de los ingresos con terceros respecto de los ingresos totales:

|   |         |      |
|---|---------|------|
| Ingresos por operaciones con terceros no socios | 100.000 | 0,25 |
| Ingresos totales                                | 400.000 |      |

Determinación de la base imponible afecta al impuesto de Primera Categoría:

$$\text{Remanente del ejercicio} \quad 20.000.000 \quad \times \quad 25\% \quad = \quad \$5.000.000$$

Como se puede apreciar, la renta tributable se determina proporcionalmente considerando los ingresos con terceros, sin considerar el margen de contribución que podría haber obtenido la cooperativa en estas operaciones. Quizás más precisión en la cuantificación de la renta habría sido considerar el margen de las operaciones, porque los márgenes de contribución entre las operaciones que realiza la cooperativa con sus socios podrían ser considerablemente diferentes a las operaciones que se realicen con terceros y resulte que unas operaciones subsidien a otras.

## V. EXENCIONES QUE BENEFICIAN A LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS



En cuanto a los socios de las cooperativas encontramos algunos beneficios tributarios de interés que los diferencian de los socios de las sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas.

### 1. MAYOR VALOR EN LA ENAJENACIÓN DE CUOTAS DE PARTICIPACIÓN

Estos contribuyentes, de conformidad al artículo 50 de la Ley General de Cooperativas, no se encuentran obligados a pagar el impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta sobre el mayor valor obtenido en la enajenación de sus cuotas de participación. Sin embargo, estas disposiciones no se extienden al impuesto Global Complementario o al impuesto Adicional, por lo tanto, sin perjuicio de la exención referida, el mayor valor obtenido deberá gravarse con los impuestos terminales, debiendo estas personas considerar dichas rentas en sus declaraciones anuales de impuestos.

En el caso que los socios sean contribuyentes que llevan contabilidad completa y se encuentren obligados a llevar el libro FUT, este mayor valor deberá ser ingresado a este registro sin crédito por impuesto de Primera Categoría, en atención que esta renta no ha sido gravada con referido tributo de categoría.

## 2. DEVOLUCIÓN DE EXCEDENTES

A continuación revisaremos el tratamiento tributario correspondiente a los excedentes percibidos por los socios de las cooperativas, distinguiendo aquella parte del remanente originado en operaciones de la cooperativa con los socios, de aquella parte del remanente originado por las operaciones de la cooperativa con terceros no socios. Asimismo, se toma en consideración el régimen tributario al cual se encuentra acogido el socio beneficiario de la renta.

No debemos confundir el remanente con el excedente, por cuanto estos conceptos se diferencian entre sí y están definidos en la propia ley de cooperativas en su artículo 38 inciso primero, que señala lo siguiente:

*“El saldo favorable del ejercicio económico, que se denominará remanente, se destinará a absorber las pérdidas acumuladas, si las hubiere. 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.”*

Entonces tenemos:

|   |   |
|---|---|
| Saldo favorable del ejercicio económico o remanente                               | + |
| Pérdidas acumuladas   | - |
| Constitución o incremento de fondos de reserva                                    | - |
| Pago de intereses al capital  | - |
| Excedentes a distribuir entre los socios o destinado a emisión liberada de cuotas | = |

### 2.1. EXCEDENTES ORIGINADOS EN OPERACIONES ENTRE EL SOCIO Y LA COOPERATIVA

Otro beneficio tributario que tienen los socios, es el contenido en el artículo 51 de la Ley General de Cooperativas, que establece que los excedentes que perciban los socios de estas entidades estarán libres de todo impuesto, vale decir, del impuesto de Primera Categoría y del Global Complementario o Adicional, según corresponda. Sin embargo, para que opere esta liberación tributaria es requisito que los referidos excedentes provengan de operaciones que los socios hayan realizado directamente con la cooperativa. Al respecto cabe señalar que los excedentes, provenientes de operaciones de la cooperativa con los socios, se distribuirán a prorrata de éstos. Esto significa que una vez determinado dicho excedente, a esta cantidad se le aplicará la relación porcentual que existe entre la operaciones realizada por cada socio en particular respecto del total de operaciones de todos los socios en su conjunto.

No obstante lo señalado en la disposición legal antes citada, que constituye la norma general, el Nº 4 del artículo 17 del DL 824, establece un tratamiento especial a las cantidades que las cooperativas hayan reconocido a favor de sus socios o repartido por cuenta de excedentes, distribuciones y/o

devoluciones que no sean de capital, cuando las operaciones del socio con la cooperativa formen parte de giro habitual, situación donde tales cantidades deberán ser reconocidas contablemente y tratadas como ingresos brutos del socio correspondientes, para todos los efectos legales.

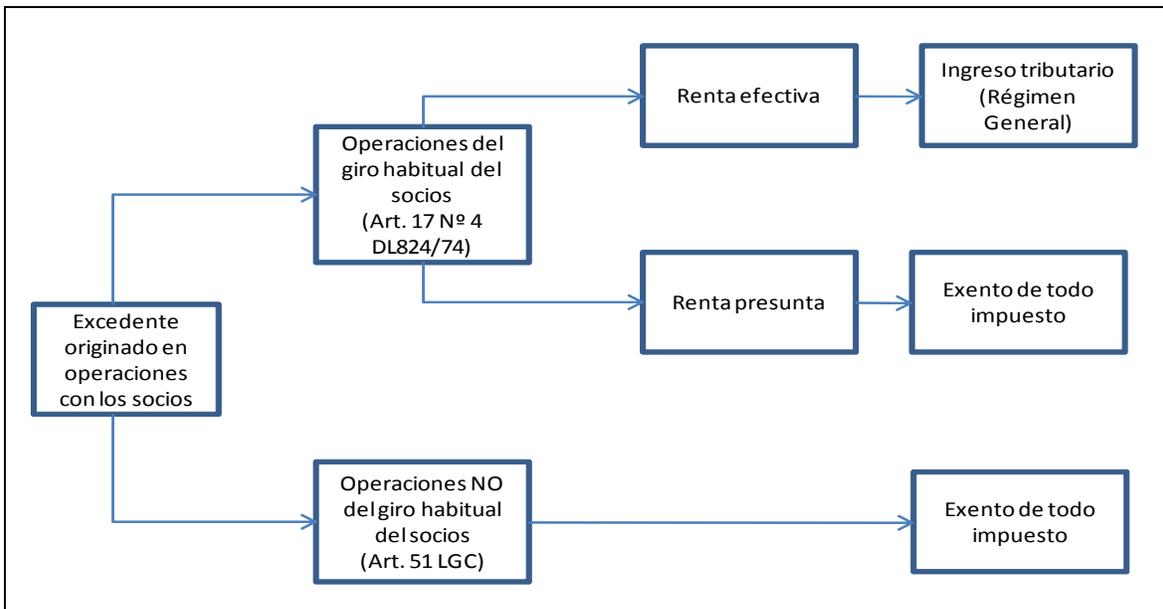
Esta norma guarda relación con el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, que establece lo siguiente.

*“Los socios cuyas operaciones con la cooperativa forma parte de su giro habitual, deberán contabilizar en el ejercicio respectivo, para los efectos tributarios, los excedentes que ella les haya reconocido.”*

Sin embargo, cabe hacer presente que, si el socio desarrolla su giro habitual en base a renta presunta, queda liberado de tributar por las cantidades antes señaladas, vale decir, estas cantidades quedan exentas de todo impuesto como lo establece la regla general del artículo 51 de la Ley General de Cooperativas.

En lo referido al giro habitual, este no puede ser otro que la actividad que normalmente desarrolla el socio y que se encuentra estipulado en su escritura de constitución en el caso de personas jurídicas o el declarado al Servicio de Impuestos Internos en la iniciación de actividades en el caso de personas naturales, sin perjuicio debe considerar las operaciones que en la práctica desarrolla el socio.

Entonces, la tributación de los excedentes originados por las operaciones que la cooperativa ha realizado con sus socios se puede resumir en el siguiente esquema:

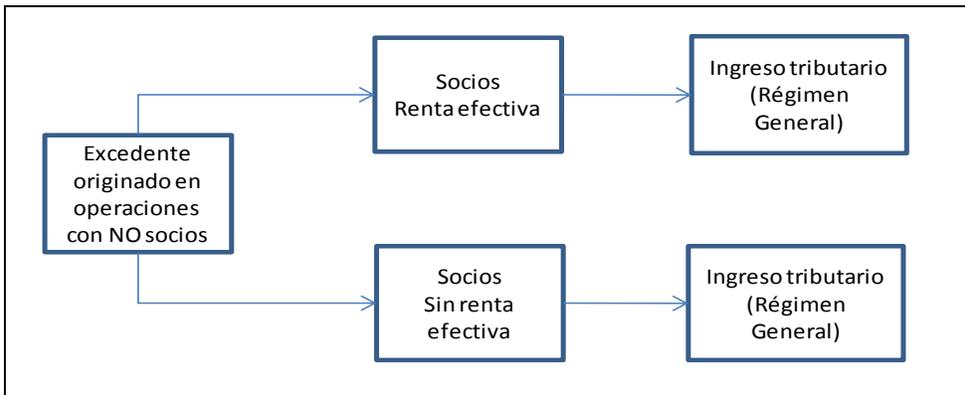


**2.2. EXCEDENTES ORIGINADOS EN OPERACIONES ENTRE NO SOCIOS Y LA COOPERATIVA**

En cuanto a los excedentes obtenidos por las cooperativas, originados por las operaciones que ellas realicen con terceros no socios, cabe indicar que ni el artículo 17 del DL 824, de 1974, ni en la Ley General de Cooperativas, se ha establecido un tratamiento especial, sino sólo para los excedentes originados con los socios, situación revisada en el punto anterior. Por lo tanto, sólo cabe concluir que dichos excedentes constituyen ingresos tributarios para los socios que los perciben. No obstante lo anterior, aún cuando no existe norma legal que lo señale, como tampoco jurisprudencia que trate la materia, en nuestra opinión estas cantidades sólo deben ser gravadas con los impuestos finales y no con el impuesto de Primera Categoría, porque dichos excedentes han sido gravados, previamente, con este tributo en la propia cooperativa que los generó, lo que provocaría una doble tributación.

Distinto es el caso de las cooperativas de trabajo, cuyos excedentes se gravarán como rentas del artículo 42 N° 1 de la Ley sobre impuesto a la Renta, todo en virtud del N° 5 del artículo 17 del DL 824.

En resumen, la tributación de estos excedentes que perciben los socios desde sus cooperativas tendrá el siguiente tratamiento tributario:



**3. INTERESES PROVENIENTES DE APORTES DE CAPITAL PAGADOS O DE CUOTAS DE AHORRO**

En cuanto a estas rentas, aún cuando son rentas del capital gravables con los impuestos generales, de conformidad al N° 3 del artículo 17 del DL 824 de 1974, sólo se encuentran gravadas con los impuestos personales, vale decir, con el impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda. Por lo tanto, en el caso del impuesto adicional, las cooperativas deberán efectuar las retenciones que procedan en virtud del artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

## VI. FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES



De conformidad al N° 3 de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la renta, todo contribuyente sujeto al impuesto de Primera Categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa deberá llevar el fondo de utilidades tributables. Sin embargo, en el caso particular de las cooperativas, sin perjuicio que cumplirían con estos requisitos, de conformidad al artículo 53 de su propia ley, para todos los efectos legales estas no obtienen utilidades. Por su parte, el inciso final del artículo 49 de la LGC señala que éstas se regirán en materia de Impuesto a la Renta por las normas contenidas en el artículo 17 del DL 824 de 1974, norma que no instaura la obligación de llevar el señalado registro tributario.

Por lo expuesto, y considerando que no existe jurisprudencia al respecto, en nuestra opinión, las cooperativas no se encontrarían obligadas al llevar el fondo de utilidades tributables, en base a las disposiciones legales antes mencionadas.

## VII. CONCLUSIÓN



De la revisión de las normas impositivas aplicables a las cooperativas y de sus socios, podemos concluir que ambos tienen tratamientos especiales para determinar la tributación que los afectan. En el caso de las cooperativas destacan la forma de determinar la renta líquida imponible, la no aplicación de las disposiciones relacionadas con los gastos rechazados, la no obligación de llevar el fondo de utilidades tributables y el cambio de criterio del Servicio de Impuestos Internos relacionado con la no aplicación de la exención del 50% del Impuesto de Primera Categoría.

En el caso de los socios, destacan la liberación tributaria por los excedentes provenientes de las operaciones que ellos hayan realizados con las cooperativas, en la medida que dichas operaciones no formen parte de su giro habitual, o bien, el socio tribute en base a renta presunta.

Finalmente, se pudo constatar la necesidad de pronunciamientos referidos a si la exención de todo impuesto que establece el artículo 51 de la LGC, en lo referido a si los excedentes percibidos por los socios y originados por operaciones que éstos han realizados con la respectiva cooperativa, deben considerarse como un ingreso no constitutivo de renta o bien una renta que, en su calidad de exenta, deba considerarse para la progresividad del impuesto global complementario. Asimismo, no existe normativa o jurisprudencia que trate la eventual doble tributación que podría existir en los excedentes originados con terceros con el Impuesto de Primera Categoría, primero en la cooperativa y luego en los socios. Lo mismo ocurre con la obligación de llevar el libro FUT.



# CET

[www.cetuchile.cl](http://www.cetuchile.cl)



[www.dcs.uchile.cl](http://www.dcs.uchile.cl)

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN  
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE