

25 de mayo del 2016
SC-552-1270CO-2016

**Señor
Juan Pablo Mora
COOPECAMPESINOS R.L**

Estimado señor:

Por este medio brindamos respuesta a su consulta electrónica recibida en INFOCOOP el pasado 23 de mayo del 2016, referida a ciertas inquietudes puntuales sobre las cooperativas y la exoneración de impuestos de que gozan actualmente.

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SITUACIÓN PLANTEADA

Primeramente debe aclararse lo siguiente con respecto a la competencia del INFOCOOP en el tema de exoneración de impuestos de las cooperativas:

- **Competencia del Área de Supervisión Cooperativa de INFOCOOP sobre temas tributarios de las cooperativas.**

Debe indicarse sobre este particular, que la Asesoría Jurídica del Área de Supervisión Cooperativa, no goza de competencia para dictar criterios vinculantes respecto de la materia tributaria *–aún cuando se trate de cooperativas–* por lo que recomendamos que en esta materia se soliciten y acaten los criterios oficiales que dicte tanto la Dirección de Tributación Directa como por el Ministerio de Hacienda. En ese sentido existen varios criterios de esta Asesoría.

No obstante, cuando existen criterios legales sobre estos temas, externados por la Procuraduría General de la República, por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, o bien por las demás Salas de la Corte, dado el peso y la importancia de dichos criterios, los mismos se hacen llegar a las cooperativas consultantes, señalando como es lógico que dichos dictámenes, votos o sentencias son compartidos por este Instituto.

Conforme lo anteriormente expuesto, esta Asesoría ha indicado que actualmente las dos exenciones principales de que gozan las cooperativas, son en cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta, así como en cuanto al pago de patentes municipales sobre su actividad principal u objeto social, sobre los cuales se detallará más adelante en esta respuesta. Además debe hacerse referencia a la derogatoria parcial que sufrió el artículo 6 de la Ley de Asociaciones Cooperativas (LAC) en 1993, el cual contenía una amplia gama de exoneraciones a favor de las cooperativas.



a) **DEROGACIÓN PARCIAL DEL ARTÍCULO 6 LEY DE ASOCIACIONES COOPERATIVAS VIGENTE.**

Sobre este particular, debemos recordar lo indicado por el Oficio MGS-782-822-2006 del 7 de agosto del 2006, que a su vez retomó lo señalado por el Oficio A.L 676-93 del 29 de setiembre de 1993 del Departamento de Asesoría Jurídica del INFOCOOP:

“...en cuanto a la derogatoria parcial del artículo 6 de la Ley de Asociaciones Cooperativas vigente (en adelante LAC) debe señalarse que la misma fue efectuada por medio de la Ley 7293 del 3 de abril de 1992, la cual dispuso:

*“**Derogatoria General:** se derogan todas las exenciones tributarias y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, la propiedad de vehículos ...” (lo subrayado no es del original).*

De lo anterior se observa que dicha derogatoria incluye de forma expresa aunque general lo concerniente al impuesto de ventas.

Debe señalarse además que dicha derogatoria no fue llevada a cabo mediante resoluciones del Ministerio de Hacienda, como lo indica el Gerente de COOPE.. R.L en su consulta, sino más bien se trató de una derogatoria de tipo general, llevaba a cabo mediante Ley.

Debe complementarse lo anterior diciendo que por medio del Oficio A.L 676-93 del 29 de setiembre de 1993, del reestructurado Departamento Legal del INFOCOOP, el criterio que mantiene este Instituto es que fueron derogados mediante la Ley ya citada los privilegios establecidos en los incisos a), b), d), e), f), y k) del artículo 6 de la LAC, teniéndose por vigentes los incisos c), g), h), i) y j) de dicho numeral. MGS-782-822-2006.

Tal como se señala en dicho criterio, para el Área de Supervisión Cooperativa se tienen por vigentes los incisos c, g, h, i, j del artículo 6 de la LAC, no obstante se recuerda que este criterio no resulta vinculante por tratarse de materia tributaria.



b) EXONERACIONES VIGENTES IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PATENTES MUNICIPALES SOBRE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL.

Conforme lo anteriormente indicado, esta Asesoría ha manifestado que actualmente las dos exenciones principales de que gozan las cooperativas, son en cuanto al pago del impuesto sobre la renta, así como en cuanto al pago de patentes municipales sobre su actividad principal u objeto social.

Por lo anterior, aprovechamos la oportunidad para referirnos a las exenciones de los dos impuestos mencionados, por medio de criterios jurídicos emitidos por esta Área de Supervisión Cooperativa:

• EXENCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

“En cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta por parte de las Cooperativas, reiterados pronunciamientos del reestructurado Departamento Legal del INFOCOOP, así como también el Manual de Derecho Cooperativo Costarricense del Licenciado Ronald Fonseca Vargas han manifestado:

La Ley de Cooperativas costarricense establece que las cooperativas no tienen utilidades, sino que los saldos que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente, son ahorros o excedentes que pertenecen a sus miembros, producidos por su operación con la entidad, razón por la cual estas organizaciones se encuentran exentas del impuesto sobre la renta. Así lo dispone el artículo 78 de la Ley de Asociaciones Cooperativas vigente, en adelante LAC:

“ARTÍCULO 78 LAC.- Para los efectos legales y de acuerdo con los principios establecidos en el artículo 3°, se estimará que las cooperativas no tienen utilidades. Los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente, son ahorros o excedentes que pertenecen a sus miembros, producidos por la gestión económica de la asociación, y por ello no se pagará el Impuesto sobre la Renta.”

En igual sentido, el artículo 3 inciso D de Ley del Impuesto sobre la Renta número 7092 del 21 de abril de 1988 y el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, Decreto número 18455-H establecen que las cooperativas están exentas del pago de dicho gravamen. Efectivamente las citadas normas disponen:



*“Artículo 3 Ley 7092: Entidades no sujetas al impuesto:
...d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley 6756 del 15 de mayo de 1982 y sus reformas.”*

“Artículo 6 Reglamento. Decreto 18455-H : Entidades no sujetas al impuesto:

No están obligadas al pago de este impuesto las instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta ley. Cuando se trate de cooperativas, asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes o servicios, fundaciones, partidos políticos, cámaras sindicatos y demás entidades sin fines de lucro, a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, deberán demostrar su condición jurídica...”

No obstante, los asociados de las Cooperativas, individualmente, si se encuentran obligados a tributar un 5% de los excedentes que reciban por su participación en la cooperativa. Naturalmente si no hay excedentes o, habiéndose generado, la Asamblea acuerda capitalizarlos, no procederá la aplicación de este impuesto. Así lo dispone el artículo 19, inciso b de la citada Ley 7092.

En consecuencia, la cooperativa tiene una función recaudadora del impuesto por lo que, de previo a distribuir los excedentes entre los asociados, deberá hacer la retención respectiva y proceder de conformidad con la norma señalada.

Asimismo la cooperativa debe actuar como agente recaudador del impuesto sobre la renta, en relación con las dietas que pague a sus directores, al respecto el INFOCOOP ha emitido el siguiente criterio:

“Con base en lo establecido en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, queda claro que las dietas que reciben los directores de las cooperativas y las remuneraciones pagadas a los asociados, están sujetas al pago del impuesto de la renta respectivo y la cooperativa está en la obligación de retener el importe deducible, para posteriormente girarlo a la Tributación Directa, la omisión de esta obligación se configura como ilícito tributario penado por Ley.” Departamento Legal del INFOCOOP A.L 303-99 del 13 de agosto de 1999.” SC-1083-2012 del 28 de setiembre del 2012.

- **EXENCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL**

“El Impuesto de patentes es un tributo destinado a la financiación de las Municipalidades del país. Son contribuyentes de este impuesto aquellas personas físicas o jurídicas que realicen cualquier actividad lucrativa.



La procedencia del pago de patentes municipales por parte de las cooperativas, es un tema que frecuentemente, ha sido objeto de análisis judicial y administrativo. La discusión se ha centrado en el tema de la existencia o inexistencia de lucro en estas asociaciones, lo cual es un requisito esencial para que una persona sea considerada contribuyente.

Al respecto la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha señalado lo siguiente:

“Desde una perspectiva jurídico positiva no cabe la menor duda de que las asociaciones cooperativas, independientemente de la clase o categoría (cooperativas de consumo, comercialización, suministro, servicios múltiples etc) son organizaciones colectivas que no tienen un fin o propósito lucrativo, sino más bien el desarrollo integral de sus asociados. En este tesitura lleva la razón el tribunal de instancia al afirmar que las asociaciones cooperativas, por los propios fines que les impone el bloque de legalidad, no ejercen ni pueden ejercer ningún tipo de actividad lucrativa.” (Sala Primera Voto 26-97 de las 14 horas 15 minutos del 16 de abril de 1997.)

Con base en lo anterior dicha Sala concluye que en las cooperativas no se tipifica el fin lucrativo, el cual es el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto de patente municipal.

Por su parte la Procuraduría General de la República, ha resuelto que las cooperativas se encuentran exentas de este impuesto en el tanto desarrollen actividades atinentes al objeto social para el que fueron constituidas. A contrario sensu, si una Cooperativa incursiona en actividades comerciales o que sean ajenas al interés social que motivó su nacimiento, deberá ser contribuyente. (Dictámenes de la Procuraduría General de la República C-153-99 y C-151-93 entre otros).

En este mismo sentido, resulta ilustrativa la siguiente resolución de la Sala Constitucional:

“En virtud de lo anterior, si la Cooperativa recurrente pretende desarrollar una actividad comercial para la venta al público de alimentos, lo cual es completamente diferente al objeto para la cual fue constituida, es evidente que sí debe solicitar a la Municipalidad la licencia comercial correspondiente, en tanto la venta de alimentos al público no es la razón por la que se constituyó la cooperativa. En este sentido el pronunciamiento APG-76 del 7-11-92 de la Procuraduría por el que se exime a las Cooperativas de esa licencia o “patente” solo es aplicable a la actividad que desarrolla la cooperativa misma, como objeto y fin, pero no a las actividades comerciales de otra índole, en las



que ésta decida participar, como cualquier otra entidad. De manera que no existe razón para que Coope... sea tratada con privilegios frente a la ley, en relación con la venta al público de alimentos.”

Sala Constitucional Voto 5487 de las 19 horas 3 minutos del 21 de setiembre de 1994.)

Por lo anteriormente expuesto, esta Asesoría comparte el criterio expresado por la Procuraduría General de la República y las más altas instancias del Poder Judicial de nuestro país, al afirmar que las cooperativas se encuentran exentas del pago de patentes municipales en el tanto desarrollen actividades atinentes al objeto social para el que fueron constituidas, dado que en estas organizaciones sociales no se tipifica el fin lucrativo, el cual es el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto de patente municipal.”

SC-1083-2012 del 28 de setiembre del 2012.

Valga aclarar que estos criterios por estar plenamente vigentes, resultan aplicables a todas las cooperativas de nuestro país, entidades a quienes se aplican actualmente las exoneraciones en los impuestos mencionados.

CONCLUSIÓN

La Asesoría Jurídica del Área de Supervisión Cooperativa, no goza de competencia para dictar criterios vinculantes respecto de la materia tributaria –aún cuando se trate de cooperativas– por lo que recomendamos que en esta materia solicitar y acatar los criterios oficiales que dicte tanto la Dirección de Tributación Directa como el Ministerio de Hacienda.

No obstante, cuando existen criterios legales sobre estos temas cooperativo-tributarios, externados por la Procuraduría General de la República, por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, o bien por las demás Salas de la Corte, dado el peso y la importancia de dichos criterios, los mismos se hacen llegar a las cooperativas consultantes, señalando como es lógico que dichos dictámenes, votos o sentencias son compartidos por este Instituto.

Conforme lo anteriormente expuesto, esta Asesoría ha indicado que actualmente las dos exenciones principales de que gozan las cooperativas, son en cuanto al pago del Impuesto sobre la Renta, así como en cuanto al pago de patentes municipales sobre su actividad principal u objeto social.

Atentamente,



Lic. Juan Castillo Amador
Asesor Jurídico- Supervisión Cooperativa

