

24 de enero del 2017  
SC-47-1256CO-2017

**MBA**  
**Julio Rojas Chavarría**  
**Gerente**  
**COOPESUPERACIÓN R.L**

Estimado señor:

Por medio del Oficio D.E #004-2017 del 10 de enero del 2017, de la Dirección Ejecutiva del INFOCOOP, nos fue solicitado brindar respuesta a su Oficio CGE-354-2017, fechado 4 de enero del 2017, por medio de la cual se solicitó criterio del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo (INFOCOOP), respecto del tema del pago de patentes municipales por parte de las Cooperativas, por lo que procedemos a manifestar de forma respetuosa lo siguiente:

#### **A) ANTECEDENTE**

En su Oficio CGE-354-2017, fue indicado entre otras cosas lo siguiente:

*"...De acuerdo con esto las cooperativas no tendrían que pagar patente municipal, pero mediante Dictamen número CAJ-175-2015, de la Comisión de Asuntos Jurídicos, aprobado por el Consejo Municipal en sesión extraordinaria número 014, celebrada el 17 de noviembre del 2016, esta Comisión indica:*

*"..En el caso concreto no cabe la duda que la cooperativa apelante está desarrollando una actividad lucrativa de servicios prestados a una entidad pública, como lo es el Instituto Costarricense de Electricidad (folios 14 a 24), por lo que el argumento referido a la no sujeción debe ser rechazado, que aunado a la falta de exoneración subjetiva impone confirmar lo actuado por el ente municipal. En suma, la aplicación del principio tributario de supremacía de la realidad económica, la no sujeción argumentada por la representación apelante es indudablemente incorrecta, y al no existir norma de rango legal que exponga a la voluntad del legislador de crear una exoneración subjetiva, produce que la cooperativa autogestionaria de personas con discapacidad permanente R.L debe hacer frente al impuesto de patente en el el cantón de Tibás, por lo que es reponsabilidad de dicho ayuntamiento, el cálculo del impuesto como en derecho corresponde, sobre lo resuelto se da por agotada la via administrativa...*

*Sea que para obligar a COOPESUPERACIÓN R.L a tener que pagar una patente, la municipalidad está calificando como lucrativa la actividad que ejerce la cooperativa, como medio para hacer llegar los recursos para*

*ejecutar la doctrina cooperativa de la distribución de la riqueza que se genere en pro de la inserción laboral de sus miembros. Para ello Coopesuperación ha suscrito un convenio tripartito con el ICE, el Consejo Nacional de la Persona con discapacidad y Coopesuperación R.L, mediante el cual se dan las responsabilidades a cada institución con el fin de cumplir con el objetivo de crear un servicio que le brinde oportunidades laborales a las personas con discapacidad.*

*En virtud de lo expuesto y adjuntando el acta de sesión indicada donde se aprueba el informe del comisión de asuntos laborales de la Municipalidad de Tibás le solicito el pronunciamiento de la institución rectora del movimiento cooperativo, Instituto Nacional de Fomento Cooperativo la cual tiene el honor de dirigir, si la Municipalidad de Tibás está actuando a derecho al calificar nuestra labor con lucrativa para cobrar una patente o esta no es una competencia del Municipalidad Tibas.*

*Asimismo le solicito nos brinde el sustento legal si lo hay con el fin de poder hacer ver a la Municipalidad de Tibás que esta cometiendo un error al cobrar la patente municipal a Coopesuperación sin realizar ningún estudio sobre la actividad que realizamos y cooperacion financiera de la cooperativa..”*

## **B) ANÁLISIS JURÍDICO**

Primeramente, y a modo de aclaración, debe recordarse que esta Asesoría no goza de competencia para dictar criterios oficiales o vinculantes respecto de la materia tributaria –*aún cuando se trate de cooperativas*- por lo que tal como se ha indicado en ocasiones anteriores, en esta materia deben solicitarse y acatarse los criterios oficiales externados tanto por la Dirección de Tributación Directa como por la Asesoría Legal del Ministerio de Hacienda.

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, estos se hacen llegar a las cooperativas consultantes, señalando como es lógico que dichos dictámenes, votos o sentencias son compartidos por este Instituto.

De conformidad con lo antes 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.

En dicho sentido, procedemos a transcribir un extracto del oficio MGS-411-1266-2009 del 29 de abril del 2009, acerca de este último tema de la exención del pago de patentes municipales:

*“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.

Valga recalcar aquí lo señalado por los artículos 78 y 79 de la Ley de Asociaciones Cooperativas vigente (LAC):

*"ARTÍCULO 78.- Para los efectos legales y de acuerdo con los principios establecidos en el artículo 3º, 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." La negrilla no es del original.*

*"ARTÍCULO 79.- El producto de la liquidación, constatado por el inventario anual correspondiente, deducidos los gastos generales, las cargas sociales y las amortizaciones de todo género, constituyen el excedente o saldo del periodo respectivo."*

Por su parte la Procuraduría General de la República, es del criterio de 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." MGS-411-1266-2009.*

Más recientemente la Procuraduría General de la República, en sus dictámenes C-243-2012 del 5 de octubre del 2012, C-258-2011 del 21 de octubre del 2011, pese a que ha reiterado la exención de patentes por parte de las cooperativas, también ha indicado que si bien es cierto el fin último o sustancial de esas asociaciones es eminentemente de carácter social, de conformidad con el artículo 2 de la Ley de Asociaciones Cooperativas y Creación del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, ello no implica que las cooperativas tengan prohibido realizar actividades lucrativas con terceras personas no asociadas.

En ese sentido, lo que ha sido expresado por la Procuraduría, es que cuando la cooperativa opera con terceras personas, se desvirtúa la función social, por lo que dicha actividad con terceros no constituye su objeto social principal, sino más bien una actividad o función secundaria sobre la cual sí debe pagar patente municipal.

Sin embargo, consideramos que no se ha aclarado suficientemente por parte de la Procuraduría General de la República que debe entenderse, en el caso de las cooperativas, por operación con terceros no asociados. Lo que se interpreta de sus dictámenes es que las actividades secundarias, ajenas a su objeto social, que se realizan con terceros no asociados, son las que estarían gravadas eventualmente con la patente municipal.

En el caso de COOPESUPERACIÓN R.L, al estarse desarrollando el objeto social establecido estatutariamente con sus propios asociados, no se aprecian rasgos de actividad lucrativa, dado que según lo señalado por el artículo 78 de la LAC, las cooperativas no tiene utilidades, los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente son ahorros o excedentes que pertenecen a sus asociados, producidos por la gestión económica de la cooperativa.

Por lo anteriormente indicado, con base en los criterios expuestos, tanto de la Procuraduría General de la República, como de la Sala Constitucional entre otros, debe manifestarse que las Cooperativas se encuentran exentas del pago del impuesto de patente municipal sobre su objeto social u actividad principal (con sus propios asociados), dado que en este tipo de organizaciones no se tipifica el fin lucrativo, el cual es el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto de patente municipal.

### **C) CONCLUSIÓN**

Con base en los criterios expuestos, tanto la Procuraduría General de la República como la Sala Constitucional entre otros, han manifestado que las Cooperativas se encuentran exentas del pago del impuesto de patente municipal sobre su objeto social u actividad principal con sus asociados, dado que en este tipo de organizaciones no se tipifica el fin lucrativo, el cual es el hecho generador de la obligación de pagar el impuesto de patente municipal.

En el caso de COOPESUPERACIÓN R.L, al estarse desarrollando el objeto social establecido estatutariamente con sus propios asociados, no se aprecian rasgos de actividad lucrativa, dado que según lo señalado por el artículo 78 de la LAC, las cooperativas no tiene utilidades, los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente son ahorros o excedentes que pertenecen a sus asociados, producidos por la gestión económica de la cooperativa.



De estos poderes:

Supervisión Cooperativa

Si COOPESUPERACIÓN R.L lo tiene a bien, se le autoriza utilizar el presente criterio como insumo en un eventual proceso contencioso administrativo contra la Municipalidad de Tibás, al manifestarse en el Oficio de dicho ayuntamiento CAJ-175-2015, que se daba por agotada la vía administrativa.

Atentamente,

**Analizado y elaborado por: Lic. Juan Castillo Amador**  
**Asesor Jurídico Supervisión Cooperativa**

**Revisado y aprobado por: Mgter. María del Rocío Hernández Venegas,**  
**Gerente Supervisión Cooperativa**

c.c Consecutivo/ Funcionario/ Exp Coop/ Dirección Ejecutiva/ Consejo de Administración/ Comité de Vigilancia  
COOPESUPERACION R.L./