



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntos podemos

**INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO
SUPERVISIÓN COOPERATIVA**

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 30103-1000

Teléfono: 2238-1244. Fax: 2238-2114. E-mail: info@incooperativa.infocoop.gov.cr

14 de octubre del 2011
SC-924-59-2011

**Licenciado
Martín Robles Robles
Director Ejecutivo**

Estimado señor:

En atención a su Oficio D.E-1406-2011, del 24 de agosto del 2011, por medio del cual nos fue manifestado lo siguiente:

“ Por este medio le remito, para su atención , copia de los oficios CA-225-2011 y CA-226-2011, suscritos por el Presidente del Consejo Administración de COOPESA R.L, referentes a la solicitud de intervención para el análisis de la resolución Nº 5-2010-I emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda contra COOPESA R.L y evacuación de algunas consultas, respectivamente.

Además, fue recibida copia del Oficio REF-159-CPCA-2011, fechado 9 de setiembre del 2011, por medio del cual la Comisión Permanente de Cooperativa de Autogestión, le comunicó a su persona lo siguiente:

“ .. a la vez hacemos de su conocimiento que la cooperativa Coopesa R.L, envía nota con fecha 19 de agosto del 2011, al señor Freddy González Rojas, Director Ejecutivo de CPCA, donde mediante acuerdo segundo, tomado en sesión nº 1724 del Consejo de Administración, solicita la intervención del señor González Rojas, para que haga un análisis dela resolución Nº 5-2010-I emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda el 11 de enero del 2010 contra Coopesa R.L. Se toma la decisión de trasladar la nota emitida por Coopesa R.L al Directorio del CPCA, con el objetivo de ser vista y analizada, tomando el siguiente acuerdo:

Acuerdo Nº 2: Se autoriza a la Dirección Ejecutiva para que traslade la nota que remitió la Cooperativa Coopesa R.L a la Comisión Permanente de Cooperativas de Autogestión, al señor Martín Robles Robles, Director Ejecutivo de INFOCOOP, solicitándole un análisis jurídico en este tema. Acuerdo en firme. Se aprueba por unanimidad...”

En razón de lo manifestado, procedemos a iniciar el análisis solicitado, conociendo lo expresado por COOPESA R.L, en los mencionados Oficios. En tal sentido, por medio del Oficio CA-225-2011 del



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntas podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono: 2276-2044 Fax: 2276-2111 E-mail: supervision@infocoop.cr

19 de agosto del 2011, suscrito por el señor el señor Ismael Gutiérrez Medina, en su calidad de Presidente del Consejo de Administración, nos adjuntó el Acuerdo Segundo tomado en la Sesión n° 1724, celebrada el 19 de agosto del 2011, por medio del cual se resolvió lo siguiente:

“Por tanto se acuerda:

- 1) Solicitar la intervención del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo (INFOCOOP) y de la Comisión Permanente de Cooperativas de Autogestión, (CPCA) para que analice los términos emanados de la resolución N° 5-2010-I emitida por el tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del 11 de enero del 2010, mediante el cual se cataloga a los asociados de nuestra cooperativa como personas físicas con actividad lucrativa.*
- 2) Que dicha resolución perjudicaría eventualmente, tanto a los asociados de las cooperativas de autogestión como a las de cogestión del país, por lo que constituye un tema a resolver al más alto nivel del cooperativismo nacional.*
- 3) Anexar a este acuerdo fotocopias de los documentos generados durante los últimos siete años, hasta finalizar con la resolución judicial.*

Por su parte, por medio del Oficio CA-226-2011, del 19 de agosto del 2011, el señor Gutiérrez Medina nos planteó las siguientes consultas:

- 1) Cual sería la recomendación del INFOCOOP hacia Coopesa R.L. Debemos o no declarar a todo nuestro asociados en la declaración informativa D151, ya que según resolución n° 5-2010-I, nuestros socios estarían brindándole a Coopesa R.L un servicio profesional y como tal deberían ser declarados; y cual sería el riesgo en caso de que presentemos esta declaración incompleta, o sea sin la lista de asociados?*
- 2) Se deben o no deben inscribir nuestros asociados ante Tributación Directa como personas físicas con actividad lucrativa, estando esta resolución en estudio por parte de ustedes y la CPCA?*
- 3) Debería Coopesa retener a partir de este mes, un 5% del adelanto de excedentes mensual que cada uno de sus asociados percibe, y entregarlos al fisco?*

Primeramente, debe recordarse que esta Área de Supervisión Cooperativa 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 por



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 6 y 7, Calle 29 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono (2257) 394 E. Fax (2257) 115. Correo: info@incoop.gov.cr

Departamento de Exenciones del Ministerio de Hacienda, o bien los criterios oficiales emitidos por la Dirección General de Tributación Directa.

Ahora bien, esta Área de Supervisión Cooperativa, debe brindar su colaboración con las entidades cooperativas, con el fin de que se respete la normativa cooperativa vigente en nuestro país, así como los principios y doctrina cooperativa que rigen para todas las asociaciones cooperativas existentes, no solo en Costa Rica sino a nivel mundial. Además, se debe tener muy presente la jurisprudencia administrativa y judicial de nuestro país, con tal de que no se lesionen los derechos de las entidades cooperativas.

En el sentido expuesto, se procederá a analizar, conforme a la normativa vigente, las consultas planteadas por COOPESA R.L. Valga hacer primeramente una aclaración importante, en el sentido que en ningún momento las Resoluciones judiciales aportadas, cuestionan la exoneración del pago del impuesto sobre la renta, de las cooperativas en general y las cooperativas de autogestión en particular, exoneración que tiene su fundamento legal en el artículo 78 de la Ley de Asociaciones Cooperativas vigente.

Ahora bien, sobre la situación del cobro del Impuesto sobre la Renta al llamado “anticipo laboral” que reciben como remuneración los asociados de las cooperativas autogestionarias, al considerarlos la Autoridad Tributaria *“como personas físicas con actividad lucrativa”*, deben realizarse las siguientes consideraciones:

**1) El Anticipo laboral, también llamado anticipo de excedentes.
Enfoque doctrinario y de derecho comparado**

Desde el punto de vista doctrinal, el tratadista Dante Cracogna señala lo siguiente en cuanto al llamado anticipo laboral o anticipo de excedentes:

“... Pues bien. Exactamente de igual manera sucede en el caso de las cooperativas de trabajo. El asociado utiliza el servicio social (ocupación) y la cooperativa le adelanta un precio provisorio (en un todo semejante al que, por ejemplo, anticipa la cooperativa agropecuaria al asociado que entrega su producción a cuenta del precio final). Como no puede predecirse con precisión cual será el resultado del ejercicio, la cooperativa adelanta el ¿precio de mercado? vigente en ese momento. ¿Cuál es el precio de mercado que la cooperativa de trabajo adelantará al asociado que usa de sus servicios? ¿Dónde se halla fijado? Sencillamente es la remuneración vigente para los trabajadores de la misma actividad, la cual se halla establecida en los respectivos convenios colectivos de trabajo.

Entonces la cooperativa adelanta a los asociados la cuenta del resultado final ese precio provisorio. Cerrado el ejercicio, como antes se indicó, se estará en condiciones de determinar



el "precio definitivo", una vez conocido el resultado económico anual. En ese momento, una vez aprobado el balance, se procederá a "retornar" a los asociados lo que la cooperativa les pagó de menos durante el año. De esa manera se integra el precio final.

La devolución del excedente debe hacerse en proporción al trabajo realizado. ¿Cuál es la forma de medir el trabajo realizado? Podrán ensayarse varias, pero la más fácil y práctica consiste en tomar como base los adelantos ya percibidos por los asociados durante el año (dichos adelantos se han otorgado según funciones, jerarquías, responsabilidades, etc.) por lo que resultan una base adecuada de cálculo. Practicada la correspondiente prorrata se obtendrá, pues, la remuneración definitiva que es igual a los anticipos más los retornos.

El retorno no es otra cosa que exceso de percepción o defecto de pago y se integra con los anticipos o adelantos cuya naturaleza es idéntica a la de aquel. La circunstancia de que los anticipos coincidan con los salarios de convenio en cuanto al monto y oportunidad de efectivizarse en nada pueda alterar su definitiva naturaleza jurídica. De otro modo, la mera apariencia formal estaría determinando la sustancia del instituto jurídico, lo cual es a todas luces aberrante." Dante Cracogna, Legislación del Trabajo, T. XXI, pág. 769-787

En cuanto al análisis de derecho comparado, se observa que en Argentina, la Ley de Cooperativas de Trabajo, anteproyecto INAES señala lo siguiente en cuanto a la remuneración que perciben los asociados de las llamadas "cooperativas de trabajo", como son conocidas las en dicho país las cooperativas de autogestión:

"Art. 38.- Los excedentes repartibles, previa deducción de los anticipos periódicos percibidos por los asociados durante el ejercicio, se destinarán:

- 1) el 5 % a reserva legal;*
- 2) el 5 % al fondo de educación, capacitación e información cooperativas;*
- 3) una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto, el cual no podrá exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento;*
- 4) el resto para su distribución entre los asociados en proporción al trabajo aportado por cada uno.*

La asamblea puede resolver que los excedentes repartibles y los intereses, en su caso, se distribuyan total o parcialmente en cuotas sociales, como así también fijar la tasa de interés aplicable. (lo subrayado no es del original)



INFOCOOP
COSTA RICA

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISION COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10203-1000

Teléfono: 2239-2244 Fax: 2239-2239 Correo: info@incooperativa.org.cr

“Art. 39.- El reglamento interno deberá establecer las pautas para determinar los anticipos periódicos a cuenta de excedentes. El consejo de administración fijará el valor de la hora de trabajo, puntaje o cualquier otra unidad de medida que se establezca, sin perjuicio de la facultad revisora de la asamblea en la materia.”

Valga señalar que por regla general el procedimiento a utilizarse para el cálculo de los anticipos periódicos deberá surgir del reglamento interno, de forma tal que no quede librado a la discrecionalidad del consejo. No obstante éste, en uso de sus facultades propias debe fijar el valor del módulo que se tome para la distribución de los resultados. Sus resoluciones son revisables por la asamblea en uso de su potestad soberana.

Por su parte en Venezuela, la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas de Venezuela, decreto 1440 del 30 de agosto del 2001, dispone lo siguiente:

“Artículo 54. El excedente es el sobrante del producto de las operaciones totales de la cooperativa, deducidos los costos y los gastos generales, las depreciaciones y provisiones, después de deducir uno por ciento (1%) del producto de las operaciones totales que se destinará a los fondos de emergencia, educación y protección social por partes iguales.

De los excedentes, una vez deducidos los anticipos societarios, después de ajustarlos, si procediese, de acuerdo a los resultados económicos de la cooperativa, el treinta por ciento (30%) como mínimo se destinará:

- 1. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de reserva de emergencia que se destinará a cubrir situaciones imprevistas y pérdidas.*
- 2. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de protección social que se utilizará para atender las situaciones especiales de los asociados trabajadores y de los asociados en general.*
- 3. Diez por ciento (10%) como mínimo, para el fondo de educación, para ser utilizado en las actividades educativas y en el sistema de reconocimiento y acreditación.*

La asamblea o reunión general de asociados podrá destinar el excedente restante a incrementar los recursos para el desarrollo de fondos y proyectos que redunden en beneficio de los asociados, la acción de la cooperativa y el sector cooperativo y podrán destinarlos para ser repartidos entre los asociados por partes iguales como reconocimiento al esfuerzo colectivo o en proporción a las



operaciones efectuadas con la cooperativa, al trabajo realizado en ella y a sus aportaciones.

Cuando una cooperativa tenga pérdidas en su ejercicio económico éstas serán cubiertas con los recursos destinados al fondo de emergencia, si éste fuera insuficiente para enjuagarlas, deberán cubrirse con las aportaciones de los asociados.” (lo subrayado no es del original).

Tal como se observa, en otras legislaciones se da el nombre de “*anticipos societarios o anticipos periódicos*” al llamado anticipo laboral, sin embargo la esencia es la misma.

La cooperativa adelanta a los asociados la cuenta del resultado final. Cerrado el ejercicio, se estará en condiciones de determinar el “saldo definitivo”, una vez conocido el resultado económico anual. En ese momento, una vez aprobado el balance, se procederá a “retornar” a los asociados lo que la cooperativa les pagó de menos durante el año.

2) El llamado “anticipo laboral” devengado por los asociados de las cooperativas autogestionarias, no constituye salario. Por tanto no se encuentra afecto al impuesto sobre de la renta al salario.

Según consta en la documentación aportada por COOPESA R.L, tanto la Dirección General de Tributación, el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, han sido muy claros a la hora de manifestar que la retribución que perciben los asociados de la cooperativas autogestionarias, llamado “anticipo laboral” no constituye salario. Por lo tanto, el “anticipo laboral” no se encuentra sujeto al pago del impuesto al salario.

Así lo expresó la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en su Resolución 17-2005, de las 14:30 horas del 21 de abril del 2005:

Considerando: 1) Que la Dirección General de Tributación, resolviendo consulta formulada por la empresa recurrente, resolvió en lo que interesa: NO APLICABILIDAD DEL IMPUESTO AL SALARIO.- Esta Dirección General comparte el criterio expresado por su representada, en el sentido de que lo anticipos salariales que perciben los asociados de la cooperativa, no están sujetos al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, por no existir una relación de dependencia entre el asociado y la cooperativa, característica fundamental para que proceda este impuesto, de



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 29 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2236-2264, Ext. 2291-2216, Fax 2211-9001, Email: supervisio@infocoop.gac.cr

conformidad con lo establecido en los artículos 32 y 23 de la Ley del puesto Sobre la Renta y 29 de su Reglamento.”

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución 17-2005, de las 14:30 horas del 21 de abril del 2005.

Debe recordarse que tratándose de cooperativas autogestionarias, existe una relación asociativa entre la persona física (asociado) y la cooperativa, y no una relación de naturaleza laboral (obrero patronal). Es decir, el asociado no es un empleado o trabajador al servicio de la cooperativa, si no más bien su condición es de co-propietario de la entidad.

Por lo citado, al no existir una relación laboral, tampoco existe la retribución propia de esa tipo de relación, denominada salario.

Lo anterior tiene como fundamento lo establecido en los artículos 99 de la Ley de Asociaciones Cooperativas vigente (en adelante LAC), que expresan lo siguiente:

*“ARTÍCULO 99.- Las cooperativas de autogestión son aquellas empresas organizadas para la producción de bienes y servicios, **en las cuales los trabajadores que las integran dirigen todas las actividades de las mismas y aportan directamente su fuerza de trabajo,** con el fin primordial de realizar actividades productivas y recibir, en proporción a su aporte de trabajo, beneficios de tipo económico y social.*

Las unidades de producción destinadas al funcionamiento de éstas, estarán bajo el régimen de propiedad social con carácter indivisible.” (lo resaltado no es del original).

La Sala II de la Corte Suprema de Justicia, también se ha pronunciado respecto del tema de la naturaleza especial de las cooperativas de autogestión, en cuanto a la relación “asociativa” existente entre el asociado y su cooperativa, que no es una relación laboral, por medio de los Votos números 2006-00117 de las 9:55 horas del 3 de marzo del 2006, y el Voto número 00134-98 del 27 de mayo de 1998, entre otros.

Por medio del Voto número 2006-00117 de las 9:55 horas del 3 de marzo del 2006, la Sala II expresó lo siguiente respecto de naturaleza especial de las cooperativas de autogestión:

“... estas últimas son definidas, por el artículo 99, ibidem, como aquellas empresas organizadas para la producción de bienes y servicios, en las cuales los trabajadores que las integran dirigen todas las actividades de las mismas y aportan directamente su fuerza de trabajo, con el fin primordial de realizar actividades productivas y recibir, en



proporción a su aporte de trabajo, beneficios de tipo económico y social. De esa norma y del contenido de los numerales 67, 109, inciso a), y 110, inciso c), del cuerpo normativo indicado, **se deriva que la obligación fundamental del socio, consiste en aportarle, a la empresa, su trabajo personal, en forma directa e irremplazable; lo que da sustento al fenómeno asociativo autogestionario e íntegro, con carácter preeminente, su capital social.** Importa destacar, también que, por disposición expresa del inciso a), del ordinal 105, ibidem, las personas que conforman una organización de esta categoría, deben obtener su subsistencia, al momento de iniciar su constitución, del trabajo, ya sea en su condición de asalariados o bien de trabajadores por cuenta propia. **La concordancia de las disposiciones citadas, lleva a concluir, entonces, que la Cooperativa de producción autogestionaria es una típica organización de trabajadores -término, éste, entendido aquí en su sentido económico-, cuyo capital social está constituido por el aporte permanente y directo de la fuerza del trabajo que, cada asociado, debe hacer, basado en su propia capacidad productiva. Su finalidad es la de desarrollar actividades de producción de bienes y de servicios, con el propósito de conseguir beneficios económicos y sociales, para todas sus miembros.** Esa modalidad empresarial está diseñada para que sea dirigida por sus propios asociados y para que, las labores de producción, constitutivas de su objeto, sean ejecutadas, básicamente, por ellos mismos, personalmente. **Se reconoce, como elemento rector de su esquema organizativo, el que, los beneficios económicos obtenidos, sean divididos en forma proporcional al aporte de trabajo que cada uno realice -numerales 99, 104 y 114, b), 3)-.** En relación con esto, los artículos 17 y 104 ibidem restringen la posibilidad de contratar empleados asalariados-trabajadores en sentido jurídico-, es decir, personas que no estén asociadas a las mismas; lo que puede hacerse pero sólo en casos muy calificados. No cabe duda de que, las agrupaciones de comentario, dentro de las cuales se ubica la demandada y a las que el legislador considera de conveniencia y de utilidad pública y de interés social (artículo 1), cuentan con una regulación de carácter jurídica y claramente especial. La particularidad de su normativa tiene un contundente sustento en el ordinal 64 de la Constitución Política Costarricense, que instituye, como un deber estatal de primer orden, el fomento de la creación de cooperativas de trabajadores. **Esa característica propia del ordenamiento cooperativista, true aparejada la imposibilidad de aplicarle, de modo primordial, exclusivo y excluyente, a la relación jurídica que enlaza a la asociación cooperativa y a su socio-trabajador, cualquier otra legislación protectora -en concreto, la de Trabajo-, a pesar de que tanto su constitución como su funcionamiento, están vinculados, de modo natural, con esta materia.** El citado ordinal 17 establece, en su párrafo final, que: En asuntos contractuales de trabajo estas cooperativas [las de producción] se regirán por las disposiciones contenidas en la legislación laboral vigente, pero para los efectos de la relación jurídica del asociado con la cooperativa, debe interpretarse que su estatus económico social ha de ser la (sic) de socio-trabajador, como una sola persona física. Lo indicado se reafirma, también, en el ordinal 131 ibidem, en el cual se le atribuye carácter supletorio, de manera limitada, al Código de Trabajo, por debajo de varias fuentes de derecho y siempre y cuando las



INFOCOOP
COSTA RICA

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2256-9264 Ext. 2451-2456 Fax 2457-4621 Email supervisiocooperativa@infocoop.gub.cr

disposiciones a aplicar no contravengan los principios, la doctrina y la filosofía cooperativas. Sala II Corte Suprema de Justicia, voto número 2006-00117 de las 9:55 horas del 3 de marzo del 2006 (la negrilla no es del original).

Por su parte, el Voto 00134-98 de las 15 horas 20 minutos del 27 de mayo de 1998, complementa lo anteriormente señalado por la Sala II, al manifestar lo siguiente respecto de la relación que existe entre el asociado y la cooperativa autogestionaria a la que pertenece:

*"...Del contenido de tales normas, podría surgir la duda sobre si el carácter de la relación jurídica entre el asociado y una cooperativa **autogestionaria** es de naturaleza laboral. Sin embargo tal hipótesis es errónea, puesto que existen elementos que distinguen la relación laboral y los vínculos existentes dentro de este tipo de cooperativas clase de cooperativas se presenta el hecho social del trabajo, pero lo que no se da es la relación de trabajo en el sentido en que esta noción se entiende. **Entre ellos tenemos que en la cooperativa autogestionaria no existe la figura del patrono o tercero beneficiario, así como tampoco se otorga una prestación salario por la labor desplegada.** Es cierto que en esta los efectos de la legislación laboral, puesto que este trabajo tiene su causa en una aportación social, como uno de los elementos fundamentales del contrato de sociedad (vid. DALY GUEVARA, Jaime R. "DERECHO COOPERATIVO". Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1967, p. 50-53). Siguiendo dicho criterio, esta Sala, en forma reiterada, ha establecido que la competencia para conocer este tipo de procesos no laboraliza la relación de los socios en una cooperativa autogestionaria, en este sentido se indicó:*

"... que existen notables diferencias entre las relaciones establecidas a nivel típicamente laboral y las que se muestran en las asociaciones cooperativas autogestionarias. Ello permite determinar que, en estas últimas, los asociados-trabajadores tienen, efectivamente, un estatus jurídico especial, diferente del que corresponde al trabajador asalariado. Son co-propietarios de los medios de producción, es decir, empresarios cooperativizados, cuyas decisiones se toman a nivel gremial, con sustento en una organización democrática. A su vez, son trabajadores, pero no asalariados sino independientes, que se organizan colectivamente y que son los titulares de su propia empresa. De ahí que se diga que son patronos de sí mismos; lo que, pese a reflejar una clara contradicción de concepto, elimina, de plano, la existencia de una relación de subordinación y de dependencia, en el sentido típico de lo que sí es laboral..." (ver entre otros Voto número 27, de las 15:20 horas, del 29 de enero de 1998).

Desde este punto de vista, entre la cooperativa y el asociado no existen vínculos de subordinación o de dependencia, sino relaciones de solidaridad que se derivan de la estructura comunitaria de aquella y de su comunidad de fines. Así, los estatutos, los reglamentos internos y las decisiones de los administradores en este tipo de entidades,



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono: 2236-2984, Ext. 2351-2355 Fax: 2237-9601 Email: supervision@infocoop.gub.cr

son aprobadas previamente en asamblea con la participación de los asociados que luego se someten a las resoluciones que adoptan en esta forma. Se trata entonces, de una disciplina autoconcertada que no admite relación alguna con la subordinación laboral entre dependientes y patronos. Sala II. voto 00134-98 de las 15 horas 20 minutos del 27 de mayo de 1998 (la negrilla no es del original)

De los dos Votos transcritos, se observan con claridad las diferencias que existen entre una relación laboral y una relación asociativa autogestionaria, razón por la cual los mismos resultan ser de suma importancia a la hora de justificar ante cualquier organismo público o privado de que se trate, que la relación existente entre los asociados y la cooperativa de autogestión de la que forman parte, no es de naturaleza laboral.

Además, teniendo como base lo ya señalado, siempre es importante recordar el Dictamen de la Procuraduría General de la República, C-007-91 del 14 de enero de 1991, que señaló que las cooperativas de autogestión no están obligadas a cubrir las cuotas de seguro social y obrero patronal de sus asociados. Dicho Dictamen expresó lo siguiente:

“Por medio de las cooperativas autogestionarias se procura la auto-organización de los trabajadores para la autodeterminación de sus intereses empresariales. Se trata de fomentar la participación de los trabajadores en los procesos de producción y trabajo, estableciendo un equilibrio y unidad entre trabajo y medios de producción, sea una nueva forma de propiedad social. Los asociados son propietarios tanto desde el punto de vista jurídico como económico, por lo que no se establece una relación laboral entre los asociados y su cooperativa. Si el asociado es propietario de la cooperativa, no puede ser considerado asalariado de ella, aún cuando le preste su fuerza de trabajo. En otras palabras, las cooperativas autogestionarias son organizaciones de trabajadores pero sobre estos no se establece una estructura superior que elimine la gestión de los asociados. Esta gestión de los intereses de la cooperativa es un poder-deber de todos los asociados: deben ser los propios trabajadores quienes dirijan las actividades empresariales, por lo que no pueden limitarse a aportar su fuerza de trabajo. Por el contrario, les corresponde definir los planes de producción, el planificar el desarrollo económico y social de la organización, aprobar sus planes de producción y la distribución social e individual de los excedentes que no tengan un destino prefijado en la ley...”

“..no se establece una relación laboral entre los asociados y su cooperativa. Si el asociado es propietario de la cooperativa, no puede ser considerado asalariado de ella, aún cuando se preste su fuerza de trabajo... Por lo antes



expuesto, es criterio de la Procuraduría General que las cooperativas de autogestión no están obligadas a cubrir las cuotas de seguro social y obrero patronal de sus asociados” (la negrilla no corresponde al original).

Resulta clara pues la postura de la Procuraduría General de la República, en cuanto a que no existe obligación de las Cooperativas Autogestionarias de pagar lo correspondiente a las cuotas obrero-patronales de sus asociados.

3) El anticipo laboral no se considera actualmente -para efectos tributarios- como parte ni como adelanto de los excedentes.

Es necesario recordar que el anticipo de excedentes, o “anticipo laboral” que es la retribución que perciben los asociados de las cooperativas autogestionarias, se encuentra debidamente regulado en el artículo 19 inciso b) de la Ley 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de la siguiente forma:

“Artículo 19 inciso b) Ley 7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratamiento de la renta imponible de las sociedades de personas y otros contribuyentes.

Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley, que no sean sociedades de capital de las mencionadas en artículo 18, y para las cooperativas, asociaciones solidaristas y otras similares se aplicarán las siguientes disposiciones:

*b) en el caso de las cooperativas, asociaciones solidaristas y otras similares el ciento por ciento (100%) de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios constituyen ingresos gravables para los perceptores. En estos casos la cooperativa, asociación solidarista u otra similar deberá retener y enterar al fisco por cuenta de sus asociados y a título de impuesto único y definitivo, un monto equivalente un 5% de los excedentes y utilidades distribuidas. **Para estos efectos, en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados, no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.**”*

(lo resaltado no es del original).



INFOCOOP
COSTA RICA

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2236-2994 Ext. 2151-2356 Fax 2237-4601 Email supervisioncooperativa@infocoop.gub.cr

Con vista en dicha norma, en criterio de esta Asesoría, la misma exonera del pago del 5% del Impuesto sobre la Renta **sobre los excedentes distribuidos**, a los asociados de las cooperativas autogestionarias y cogestionarias, al establecer que para *“dichos efectos”* el trabajo aportado por los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.

4) El anticipo laboral, considerado como ingreso gravable de los asociados de las cooperativas de autogestión, al ser definidos como personas físicas con actividad lucrativa.

El criterio de COOPESA R.L a lo largo del proceso, primero en sede administrativa y luego en sede judicial, ha sido el siguiente:

“...estima que la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, crearon un hecho generador del impuesto sobre la renta al calificar el aporte de trabajo del socio autogestionario como un acto con fines lucrativos. Sostienen que el impuesto de la renta está relacionado con el producto de factores productivos como la tierra, el trabajo o el capital y agrega que el fin de la autogestión es que el asociado reciba beneficios de tipo económico y social en proporción al porte de su fuerza laboral.

*Asimismo indica que lo único gravado con el impuesto de la renta son los excedentes de la cooperativa, según el artículo 19 de la Ley 7092. De allí que, según su criterio gravar lo distribuido a cada asociado implica una doble imposición. **Reitera que el socio autogestionario no realiza actividades de lucro. Manifiesta que el impuesto de la renta está definido, respecto de las personas físicas, dentro de la relación de dependencia, por lo que al no existir trabajo dependiente en las cooperativas autogestionarias, entonces no existe devengo gravable en el aporte de la fuerza de trabajo. Agrega que el numeral 19 inciso b) de la Ley 7092 establece cual es el impuesto único y definitivo aplicable a las cooperativas. Sostiene que la capacidad contributiva del socio autogestionario no es consecuencia de una actividad lucrativa. Agrega que no hay resoluciones que determinen la existencia de una relación laboral que permita gravar el ingreso del asociado autogestionario como una prestación de servicios lucrativa...**”*
(lo resaltado no es del original).

La Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en su Resolución 17-2005, de las 14:30 horas del 21 de abril del 2005, una vez analizados los argumentos tanto de COOPESA R.L como del Estado, señaló sobre este particular:

“... Estima este Tribunal que en el caso de análisis, se está ante una situación sui generis, sea ante la percepción de ingresos denominados anticipos salariales, obtenidos de una asociación cooperativa autogestionaria, la cual no reúne los requisitos propios previstos en el artículo 32 del Impuesto sobre el renta para considerársele como patrono y en consecuencia sujeto pasivo como responsable solidario del impuesto único sobre el trabajo personal dependiente. Ahora bien, lo anterior no significa que los ingresos que obtengan los asociados por ese concepto no se encuentren incididos con el impuesto sobre actividades lucrativas a que se refiere el artículo 2 inciso b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dispone que todas aquellas personas físicas que desarrollen actividades lucrativas en el país son contribuyentes de dicho impuesto.

La interpretación de la consultante de que la única carga impositiva que pesa sobre las cooperativas autogestionarias como el caso de análisis, en el sentido de que únicamente resultan alcanzados con este impuesto los excedentes, es parcialmente cierta en ese sentido, sin embargo no significa en modo alguno, que el ingreso percibido por los asociados provenientes de su actividad, no se encuentre incidido con el impuesto sobre la renta, toda vez que no existe disposición legal expresa que exonere dichos ingresos. Se aclara que una cosa es la exención subjetiva que abarca a las asociaciones cooperativas de acuerdo con el artículo 3 inciso b) ibidem y otra cosa es la imposición sobre las personas físicas las cuales no gozan de exención en tal sentido, por lo que en tales condiciones los ingresos que perciban las citadas personas físicas, que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país, se encuentran sujetos a la imposición correspondiente de acuerdo con el artículo 1, 2 y siguientes de la Ley 7092 que disponen en lo que interesa: “se gravan con dicho impuesto sobre la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense, no exceptuado por ley...” (artículo 1 párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta.)

(lo resaltado no es del original). Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en su Resolución 17-2005, de las 14:30 horas del 21 de abril del 2005.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Primera, del Segundo Circuito Judicial de San José, N° 5-2010-I de las 14 horas del



11 de enero del 2010, una vez analizados los argumentos tanto de COOPESA R.L como del Estado señaló expresamente en cuanto a este particular:

“... Siendo Coopesa una cooperativa autogestionaria la disposición de comentario le resulta aplicable, de manera que la remuneración que se otorga a los asociados, no está comprendida por el impuesto único a los excedentes, toda vez que por definición de ley, no es parte o adelanto de éstos. Además esta remuneración es riqueza, es un beneficio económico, una renta dineraria que ingresa en el patrimonio de las personas físicas que se agrupan en la cooperativa (siendo aquellas y esta sujetos distintos) y es innegable que las cooperativas, aún cuando no tengan por fin el lucro generan riqueza. Es cierto que no la generan para acumularla, sino que la producen para la subsistencia de los asociados (en el caso de las cooperativas de autogestión), pero también lo es que la riqueza generada permite no solo la remuneración de los asociados por su parte de trabajo, sino que incluso genera excedentes o utilidades.

Así la remuneración de los asociados no solo es algo distinto de los excedentes sino que además constituye, desde la perspectiva de quienes la reciben, una actividad lucrativa, en el tanto les significa su ingreso económico para subsistir. En ese sentido, en efecto la remuneración de los asociados de Coopesa constituye el hecho generador del impuesto sobre la renta, según lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 7092.

El hecho de que los asociados de la cooperativa autogestionaria no tengan una relación laboral respecto de ésta, pues no son sus dependientes, en nada incide sobre la incontrovertida percepción de una remuneración por aporte de trabajo. Y es esto último lo que constituye el hecho generador del impuesto de comentario, como bien lo determinó la Dirección General de Tributación y luego confirmó el Tribunal Fiscal administrativo. Cabe agregar que ese ingreso de los asociados, aunque sea para su subsistencia, es producto de una actividad lucrativa, en el tanto su trabajo les genera riqueza, debiendo rechazarse entonces el planteamiento de la actora. Con base en lo anterior, debe indicarse que es criterio de los suscritos jueces que el Estado no ha violado el principio de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que por disposición legal que se grava la remuneración que, por concepto de aporte de trabajo, perciben los asociados de la cooperativa autogestionaria. Y aunque no se enmarque el hecho generador del tributo dentro de los supuestos del impuesto al salario (pues cabe reiterarlo no hay relación laboral alguna entre los asociados y la cooperativa) lo cierto es que sí se enmarca en los supuestos



**INFOCOOP
COSTA RICA**

**INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO
SUPERVISIÓN COOPERATIVA**

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2256-2994, Ext. 2351-2356 Fax 2257-4001 Email: supervision@infocoop.go.cr

Juntos podemos

del impuesto sobre la renta señalado por la Dirección General de Tributación y que confirmó el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que estima este Tribunal que lo actuado por el estado resulta conforme con el ordenamiento jurídico..”

Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Primera, del Segundo Circuito Judicial de San José, N° 5-2010-I de las 14 horas del 11 de enero del 2010

(lo resaltado no es del original).

Primeramente, debe manifestarse con vista en lo transcrito, que el legislador expresamente declaró en el artículo 19 de la Ley 7092, que la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados, no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes, y en tal sentido los exoneró del impuesto “único y definitivo” correspondiente a un monto equivalente al 5% de los excedentes y utilidades distribuidas.

Podría alguien interpretar, que el legislador tuvo la intención de exonerar por completo, el “anticipo salarial” que reciben los asociados autogestionarios.

No obstante, en lo resuelto por ambas Sentencias, resulta muy claro el criterio de los dos Despachos Judiciales, en el sentido que los asociados de una cooperativa autogestionaria, reciben a cambio de prestar sus servicios en la entidad, un beneficio económico, una renta dineraria que ingresa a su patrimonio personal. Aunque el ingreso percibido sea para subsistencia, se enmarca dentro del supuesto de cobro del impuesto sobre la renta, en razón de que el trabajo realizado les genera un ingreso, “les genera riqueza a los asociados” según han resuelto nuestras autoridades judiciales.

Dado que la retribución que perciben los asociados autogestionarios como personas físicas, no constituye salario, ni tampoco constituye una parte o adelanto de excedentes, según lo establece el artículo 19 inciso b) de la Ley N° 7092 del Impuesto Sobre la Renta, han sido calificados por las autoridades tributarias como personas físicas con actividad lucrativa, y por ende sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta, al ser calificados como contribuyentes por los incisos e) y g) del artículo 2 de la mencionada Ley, que indica lo siguiente:

“ARTICULO 2° LEY 7092.- Contribuyentes.

Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:

a), b),...



e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.

Además, debe señalarse que el anticipo laboral, que devengan los asociados de las cooperativas de autogestión, no se encuentra dentro de los supuestos “De los ingresos no afectos al impuesto” detallados en artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señala lo siguiente:

ARTICULO 35 Ley 7092 .- Ingresos no sujetos.

No serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:

- a) DEROGADO (Derogado por el artículo 20 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992).***
- b) El aguinaldo o decimotercero mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.***
- c) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.***



INFOCOOP
COSTA RICA

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenida 1 y 7, Colle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfonos 2236-1114 Ext. 2135-2136 Fax 2236-1114 E-mail: super@infocoop.go.cr

Juntos podemos

ch) *Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales -a los cuales esté adherida Costa Rica- paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.*

d) *DEROGADO (Derogado por el artículo 20 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992 y por el artículo 37 de la ley No. 7302 del 15 de julio de 1992).*

e) *Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo. Los únicos ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con el presente título son los mencionados en los incisos a y d). Por ello, no se les hará ningún otro tipo de liberaciones, descuentos o excepciones contenidos en leyes dictadas con anterioridad a la fecha de vigencia de esta Ley.*

Respecto del tratamiento tributario señalado para el caso de los asociados de las cooperativas autogestionarias, debe indicarse que el mismo presenta un elemento gravoso, y es que los afectados no cuentan con un tramo exento como personas físicas con actividad lucrativa, dado que no puede aplicarse el gasto presunto del 25%.

CONSULTAS REALIZADAS POR COOPESA R.L:

Ahora bien, debe aclararse que la Sentencia o Resolución del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Primera, del Segundo Circuito Judicial de San José, N° 5-2010-I de las 14 horas del 11 de enero del 2010, al no haber sido apelada por COOPESA R.L dentro de los plazos establecidos, adquirió firmeza, es decir la misma resulta ser de cumplimiento obligatorio para las partes que formaron parte de dicho proceso.

En dicho contexto nos referiremos a las consultas que nos fueron planteadas por COOPESA R.L

- 1) ***Cual sería la recomendación del INFOCOOP hacia Coopesa R.L. Debemos o no declarar a todo nuestros asociados en la declaración informativa DI51, ya que según resolución n° 5-2010-I, nuestros socios estarían brindándole a Coopesa R.L un servicio profesional y como tal deberían ser declarados; y cual sería el riesgo en caso de que presentemos esta declaración incompleta, o sea sin la lista de asociados?***



**INFOCOOP
COSTA RICA**

Juntos podemos

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 5 y 7, Calle 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2236-2974, Fax 2231-2356, Pbx. 2217-4621 Email: supervisioncooperativa@infocoop.go.cr

Al encontrarse en firme la Sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, COOPESA R.L se encuentra obligada a acatar que sus asociados –para efectos tributarios- deben catalogarse como personas físicas con actividad lucrativa o como trabajadores por cuenta propia. En tal sentido deben formar parte de la declaración informativa. Bajo ningún concepto resulta recomendable presentar una declaración incompleta ante la Autoridad Tributaria, por cuanto se expone cualquier persona, ya sea física o jurídica a las sanciones previstas en la normativa tributaria.

2) *Se deben o no deben inscribir nuestros asociados ante Tributación Directa como personas físicas con actividad lucrativa, estando esta resolución en estudio por parte de ustedes y la CPCA?*

Tal como ya se manifestó, la Resolución del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Primera, del Segundo Circuito Judicial de San José, N° 5-2010-I de las 14 horas del 11 de enero del 2010, ya adquirió firmeza, por tanto contra la ejecutividad de la misma no puede argumentarse que se encuentra en estudio por parte del INFOCOOP y la CPCA, dado que a pesar de que se va a brindar toda la colaboración del caso, ambas entidades no gozan de potestad legal para oponerse o dejar en suspenso el cumplimiento de una sentencia judicial de acatamiento obligatorio para las partes involucradas.

3) *Debería Coopesa retener a partir de este mes, un 5% del adelanto de excedentes mensual que cada uno de sus asociados percibe, y entregarlos al fisco?*

Tal como ya se manifestó en este Oficio, el Artículo 19 inciso b) Ley 7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta, reguló para efectos tributarios, “*que en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados, no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.*”

Siendo COOPESA R.L una cooperativa autogestionaria, lo anterior le resulta aplicable, de manera que el “anticipo laboral” que se otorga a los asociados no está comprendido por el impuesto único a los excedentes, toda vez que por definición de ley, no es parte o adelanto de éstos. Por tanto no debe recomendarse la retención del 5% del adelanto de excedentes.



**INFOCOOP
COSTA RICA**

INSTITUTO NACIONAL DE FOMENTO COOPERATIVO

SUPERVISIÓN COOPERATIVA

San José, Avenidas 3 y 7, Cole 20 Norte, Apdo. 10103-1000

Teléfono 2206-2144 Fax 2206-2111 Correo Electrónico: Email:supervision@infocoop.gov.cr

Juntos podemos

Recomendaciones y Sugerencias

- 1) Debe recomendarse a la Dirección Ejecutiva, reiterar a los consultores especialistas en temas tributarios que se encuentran actualmente contratados por este Instituto, el análisis a profundidad del presente tema del pago del Impuesto Sobre la Renta que deben realizar los asociados de las cooperativas autogestionarias.

Lo anterior debido a que el tratamiento tributario señalado para el caso de los asociados de las cooperativas autogestionarias, presenta un elemento gravoso, y es que los afectados no cuentan con un tramo exento como personas físicas con actividad lucrativa, dado que no puede aplicarse el gasto presunto del 25%.

- 2) Además, debe recomendarse que se aproveche la coyuntura actual de la discusión de la reforma tributaria en la Asamblea Legislativa, para promover una modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto del tratamiento a los asociados de las cooperativas de autogestión.

En tal sentido debe instruirse a los consultores y a las demás personas que se encuentran trabajando fuertemente en este tema, a realizar y plantear una propuesta de mejora sobre esta situación, en el proyecto de reforma fiscal que se encuentra en trámite actualmente en la Asamblea Legislativa.

Particularmente, debe sugerirse la creación de una norma que venga a indicar expresamente que al “anticipo laboral o anticipo de excedentes” que perciben los asociados autogestionarios, debe brindársele tratamiento como excedente, variando por completo la redacción actual del artículo 19 inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Atentamente,

Lic. Juan Castillo Amador
Asesor Jurídico

Licda. Mercedes Flores Badilla, Gerente
Supervisión Cooperativa

C.C.: archivo/ Consecutivo/ Exp Coop/ Subdirección Ejecutiva/ Consejo de Administración/ Comité de Vigilancia/ Gerencia COOPESAR.L/