



6 de julio del 2009  
MGS-598-430-2009

**Licenciada  
Cira María Vargas Ayales, Coordinadora  
Macroproceso de Gestión y Seguimiento**

Estimada señora:

Por este medio remito respuesta a la consulta planteada el día 17 de junio del 2009, por parte del Licenciado Francisco González González, Gerente de COOPEBANCOSTA R.L. referente a una inquietud concreta respecto del pago impuesto sobre la renta.

Nos consulta el Lic. González lo siguiente:

*“ La presente es para realizar do consultas acerca de la retención del 5% de impuesto de renta sobre los excedentes líquidos pagados a los asociados:*

- 1) Si una cooperativa capitaliza los excedentes del periodo y los transforma en capital social individual de cada asociado, la cooperativa debe retener el 5% del impuesto de renta a cada uno de los asociados y reportarlo al fisco, aún cuando no entrega excedentes a ningún asociado?*
- 2) En caso de que no proceda la retención en ese momento, se debe retener más adelante cuando se liquida a un asociado por renuncia o expulsión?*

Primeramente debe recordarse al consultante 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, los mismos se hacen llegar a las cooperativas consultantes, señalando como es lógico que dichos Dictámenes, Votos o Sentencias son compartidos por este Instituto.

Por ser este es el caso del tema consultado, debe recordarse lo indicado en el artículo 19 inciso b) de la **Ley del Impuesto sobre la Renta n° 7092**, que expone lo siguiente:



*Juntos podemos*

---

***“Artículo 19.- Tratamiento de la renta disponible 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 el 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 u 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 al cinco por ciento ( 5% ) de los excedentes o 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....*

*...Una vez efectuada la retención en la fuente, no podrán gravarse nuevamente las rentas mencionadas en este artículo.*

***(\*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992. La Gaceta No. 66 de 3 de abril de 1992.”***

Con base dicha norma, el criterio de este Instituto sobre este particular ha sido que cuando se adopta por la Asamblea la decisión de capitalizar los excedentes, sobre éstos no debe retener la cooperativa el 5% del Impuesto Sobre la Renta, lo cual si debe realizar cuando se distribuyen los excedentes a los asociados.

En cuanto a la segunda consulta, sobre si dicha retención debe realizarse más adelante en el tiempo, cuando se liquida a un asociado por renuncia o expulsión, nuestro criterio es negativo, toda vez que el excedente capitalizado pasa a formar parte del capital social.

No obstante, le recomendamos que la consulta sea formulada a la Dirección de Tributación Directa, con tal de que les sea brindada por dicha entidad, el criterio oficial sobre este tema.

Se aprovecha la oportunidad para transcribir el criterio sobre este tema de la exención del Impuesto sobre la Renta por parte de las Cooperativas y otros organismos cooperativos, brindado por parte de este Macroproceso, mediante el Oficio MGS-560-468-2005 del 19 de mayo del 2005, el cual ha sido reiterado entre otros por el Oficio MGS-520-1043-2006 del 3 de mayo del 2006.



*Juntos podemos*

---

Dicho criterio señala lo siguiente:

*“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 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).*

*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.**” (la negrilla no es del original).*

*“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...****” (la negrilla no es del original).*

*No obstante, los asociados de las Cooperativas, en el plano individual, 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*



*Juntos podemos*

---

*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.”*

*MGS-560-468-2005 del 19 de mayo del 2005.*

Atentamente,

**Lic. Juan Castillo Amador**  
**Asesor Técnico Legal**  
**Macroproceso de Gestión y Seguimiento**

c.c Consecutivo/ Funcionario/ Exp. Coop/ Consejo de Administración/ Comité de Vigilancia/ Gerencia  
COOPEBANCOSTA R.L R.L