

2. La tributación cooperativa en Costa Rica

Víctor Manuel Mora Delgado

1. Introducción

El sistema tributario costarricense se estructura a partir de los artículos 18 y 19 de la Constitución Política de la República de Costa Rica¹, los cuales específicamente establecen como principio fundamental el hecho de que todos los costarricenses así como los extranjeros que se ubiquen en el territorio nacional, sean personas físicas o entes jurídicos de cualquier naturaleza, están en el deber de contribuir para los gastos públicos, en tal sentido el referido artículo expresa:

“Artículo 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.”

“Artículo 19.- Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establezcan. ...”

Los tributos en Costa Rica están sujetos al principio de legalidad que encuentra fundamento en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, el cual asigna a la Asamblea Legislativa la atribución exclusiva de “establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar las municipales”.

A nivel legal, el ordinal 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios² precisa los alcances del referido precepto: “En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo: b) otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)”.

Los principales impuestos vigentes en Costa Rica son:

1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COSTA RICA Dada el 7 de noviembre de 1949

2 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988 Publicada en La Gaceta No. 96 de 19 de mayo de 1988

2. El impuesto sobre la renta³

El principio general es que el impuesto sobre la renta grava las utilidades de las empresas y de las personas físicas con actividades lucrativas, también grava las rentas del trabajo personal dependiente, las remesas al exterior y los dividendos e intereses de títulos valores emitidos en moneda nacional. Se aplica únicamente sobre los ingresos generados en el territorio nacional en forma cédular, sea, que se cobra de modo independiente sobre las diferentes fuentes de ingresos de cada persona.

Por disposición del artículo 3.d de la Ley del Impuesto sobre la renta, las cooperativas constituidas conforme a la Ley No. 6756 del 5 de mayo de 1982⁴ y sus reformas, son entidades no sujetas a este impuesto.

Lo anterior está ratificado por el artículo 78 de la Ley 6756, que a la letra dice:

Artículo 78.- 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 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.

No obstante, en el artículo 19 de la Ley 7092 se establece un impuesto que grava tales excedentes, así:

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:

3 REFORMA INTEGRAL A LA LEY DE ASOCIACIONES COOPERATIVAS Y CREACION DEL INSTITUTO DE FOMENTO COOPERATIVO Ley No. 6756 de 22 de agosto de 1968 Publicada en La Gaceta No. 195 de 29 de agosto de 1968

4 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Ley No. 7509 De 9 de mayo de 1995 Publicado en La Gaceta No. 116 de 19 de junio de 1995

a)...

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 gestión y autogestión, la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.**

c)...

3. Impuestos sobre la propiedad

Los impuestos que gravan la propiedad en Costa Rica son los siguientes:

Respecto de la propiedad inmobiliaria está el impuestos sobre la propiedad de bienes inmuebles administrado por las municipalidades⁵ y el impuesto de traspaso de bienes inmuebles⁶.

En cuanto a la propiedad de vehículos existe el impuesto que grava el traspaso de éstos; así como el impuesto anual a la circulación de los automotores.

Las cooperativas son sujetos de los impuestos sobre la propiedad mueble e inmobiliaria descritos en el párrafo anterior ya que no gozan de ninguna exención tributaria.

5 IMPUESTO DE TRASPASO DE BIENES INMUEBLES. Ley No. 6999 del 3 de setiembre de 1985.

6 LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 Publicada en Alcance 33-A a La Gaceta No. 216 de 10 de noviembre de 1982

4. Impuesto de ventas⁷

El impuesto sobre las ventas se caracteriza por ser una única tasa de imposición fijada actualmente en un 13%, que se aplica al adquirir bienes nacionales e importados.

Las cooperativas también son sujetos pasivos de este impuesto.

5. Impuesto selectivo de consumo⁸

Este impuesto se aplica sobre la transferencia los bienes y servicios que las autoridades hacendarias consideran como “de lujo”, al estimar que estos son adquiridos por los grupos sociales de mayor ingreso.

Las cooperativas que adquieran bienes y servicios tasados con este impuesto están en la obligación legal de pagarlo.

6. Impuestos sobre el comercio exterior

La Ley 5515 de 1974 estableció el impuesto sobre el banano con una tarifa de \$0.08 por caja exportada.

En el caso de Costa Rica un número importante de cooperativas está dedicada a la siembra y exportación de banano por lo que deben cubrir esta tarifa impositiva.

7. Otros Impuestos menores

La Ley de Presupuesto Nacional del 1996 incluye 83 impuestos de muy baja recaudación, entre los cuales se encuentran timbres y licencias profesionales y comerciales a las cuales están sujetas todas las cooperativas.

7 LEY DE CONSOLIDACIÓN DE IMPUESTOS SELECTIVOS DE CONSUMO Ley No. 4961 de 3 de noviembre de 1982 Título II de la Ley de Reforma Tributaria No. 4961 de 10 de marzo de 1972

8 CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971 Publicada en Alcance No. 56 a La Gaceta No. 117 de 4 de junio de 1971

8. Contribuciones parafiscales de las cooperativas.

El artículo 80 de la Ley de Asociaciones Cooperativas establece dos tributos en forma de contribuciones parafiscales o contribuciones especiales, en la forma autorizada por el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica⁹ en el cual esta se define como “... *el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizadas o no; cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación*”.

Se conocen como contribuciones parafiscales aquellas contribuciones especiales impuestas por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria con fines económicos y sociales específicos y que son destinadas a entes descentralizados por lo que no figuran en su presupuesto general, como una excepción al principio de caja única del Estado.

Esto por cuanto el legislador quiso dotar de fondos a determinadas instituciones, mediante tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma.

En tal orden de ideas no hay duda que la obligación que establece el artículo 80 de la Ley 6756 con cargo a las asociaciones cooperativas de pagar a favor del Consejo Nacional de Cooperativas, también conocido como CONACOOOP el 2% de los excedentes y de pagar al Centro de Estudios y Capacitación Cooperativa CENECOOP hasta el 2.5% de los excedentes líquidos al cierre de cada ejercicio económico, se trata de sendas contribuciones parafiscales.

El aporte al que hace referencia la norma citada es impuesto coactivamente por el Estado mediante ley específica a las asociaciones cooperativas con la finalidad de financiar el cumplimiento de fines concretos asignados en

9 CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971
Publicada en Alcance No. 56 a La Gaceta No. 117 de 4 junio de 1971

la legislación a esas entidades, la primera el CONACCOOP con su propia existencia y personería jurídica y la segunda el CENECOOP adscrito al Instituto de Fomento Cooperativo mejor conocido como INFOCOOP.

9. Conclusión

El Estado costarricense tiene el mandato constitucional de fomentar la creación de cooperativas como medios para facilitar mejores condiciones de vida a los trabajadores.

Este postulado de la Constitución Política es el que da fundamento a la exención legal que tienen las cooperativas del impuesto sobre la renta, exención que como quedó expuesto es parcial en el tanto la distribución de excedentes está gravada.

Quedó demostrado en esta investigación que respecto del elenco de impuestos que existen en el orden jurídico tributario costarricense las cooperativas cumplen a cabalidad el mandato del artículo 18 constitucional de contribuir para la atención de los gastos públicos mediante el pago de impuestos ya que salvo la exención relativa del impuesto sobre la renta no gozan de privilegio alguno frente al poder tributario del Estado.

Es de imperiosa necesidad el que se revise la normativa jurídica que rige a las asociaciones cooperativas para adecuarla a los nuevos institutos económicos y sociales que rigen en la sociedad actual.

Igualmente se impone un proceso de profunda reflexión en los líderes cooperativistas de todos los sectores, para que el movimiento cooperativo costarricense continúe en su proceso de crecimiento mediante la efectiva participación en las distintas aéreas del quehacer económico nacional de manera tal que se logre revertir la reciente tendencia odiosa que ha discriminado al cooperativismo de actividades tales como las operadoras de pensiones y las empresas aseguradoras y corredoras de seguros, las cuales en otras latitudes son ejemplos de tesón y éxito cooperativista.