



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
"La imparcialidad nos hace objetivos"

Acosta, 24 de abril de 2019  
Asesoría A.I. 004-2019

Señores (as)

**Concejo Municipal**

Municipalidad de Acosta

ASESORIA: REFERENTE AL ACUERDO NÚMERO 13 DE LA SESIÓN ORDINARIA 144-2019 DEL 27 MARZO 2019 UNANIME.

El servicio preventivo de asesoría consiste en proveer a la Administración Activa (fundamentalmente al jerarca, ***aunque no de manera exclusiva, según determine el Auditor***) criterios, opiniones, sugerencias, consejos u observaciones en asuntos estrictamente de la competencia de la Auditoría Interna, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa, que le permitan tomar decisiones más informadas y con apego al ordenamiento jurídico y técnico, sin que se menoscaben o comprometan la independencia y la objetividad de la Auditoría Interna en el desarrollo posterior de sus demás competencias. ***El servicio se suministra a solicitud de parte o por iniciativa del Auditor Interno.*** Una vez brindada, las manifestaciones que el Auditor realice mediante ella no tienen carácter vinculante, puesto que es un insumo entre varios para la toma de decisiones.

Lo anterior se realiza en consonancia con el artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, que literalmente nos expresa ***"Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende..."***.



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

2

## **A- SOBRE LO ASESORADO:**

### **TEORÍA DEL CASO**

La asesoría versa sobre el acuerdo detallado en el asunto de este comunicado que a la letra señaló lo siguiente:

*“Este Concejo Municipal acuerda solicitar asesoría a la Auditoría Interna, referente a la solicitud de no sujeción de la patente de la Cooperativa de Autogetionaria (sic) de Servicios Alimenticios y otros de la mujeres unidas de Agua Blanca.”*

Siguiendo el orden de ideas, las funciones de Auditoría y Administración Activa, son funciones muy distintas, la primera fiscaliza que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecute conforme al marco legal y técnico y a las sanas prácticas, la segunda le corresponde tomar las riendas de la organización, llevar a cabo el proceso administrativo (planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar básicamente) y asumir las consecuencias por sus acciones u omisiones derivadas de administrar.

Por lo que el Legislador reguló en la Ley General de Control Interno, N°8292 en su artículo 34 prohibiciones para los entes fiscalizadores, muy especial en el inciso a) donde argumentó lo siguiente *“Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia”*.

Siendo que la asesoría solicitada versa más a una asesoría en materia tributaria, es la administración por medio de la Asesoría Jurídica interna o externa o la misma Administración Tributaria la que debe dilucidar situaciones como las solicitadas, para no hacer caer en ilegalidades al órgano fiscalizador, de acuerdo al artículo de marras



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

3

mencionado.

Por lo descrito esta auditoría, tratará de enrumbar a la administración en cuanto al asunto en discusión, sin comprometer su independencia funcional y de criterio, al colaborar en la formación de sus opiniones antes de decidir, por cuanto no es la auditoría la que toma las decisiones ni las ejecuta.

## **COOPERATIVAS DE AUTOGESTIÓN**

### **Las Cooperativas de Autogestión y su regulación legal en Costa Rica**

#### **1. Marco conceptual de las cooperativas de autogestión**

El sistema cooperativo no solo busca sacar los máximos beneficios financieros sino por el contrario, conlleva otros fines más macros dentro de una sociedad democrática:

Dentro del movimiento, sistema o sector cooperativo, ha sido una respuesta a los diferentes modelos de desarrollo empresarial, diferenciándose de las empresas privadas. Estas persiguen obtener el máximo beneficio para los interesados financieros o stakeholders de la empresa. Es así como estas organizaciones, las cuales no son públicas, ni se administran con el fin de generar utilidades, sino más bien de proporcionar bienestar social y económico, se conforman generalmente por personas con recursos financieros limitados. Con ello se fomenta la democratización y empoderamiento de la propiedad productiva de una zona, región o país (...) La propuesta de un modelo cooperativo de carácter nacional se ha fundamentado en Costa Rica como un motor de redistribución equitativa de la riqueza, así como un empoderamiento de la propiedad productiva, la cual es la responsable del desarrollo y generación de riquezas de un país.



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

4

De esta manera, interesa presentar dentro del ámbito técnico jurídico una modalidad más del cooperativismo como un medio por el cual el Estado brinda mejores condiciones de vida a los trabajadores (artículo 64 de la Constitución Política de Costa Rica). Esto, se entiende como el modelo de *Autogestión*<sup>1</sup>, lo cual se refiere a una forma de organización laboral no tradicional<sup>2</sup>, que tiene por objeto la unión de la fuerza laboral, en pro de la consecución de fines determinados.

Dentro de la ley nacional, *Ley n.º 4179 de Asociaciones Cooperativas y creación del INFOCOOP*<sup>3</sup>, se estipula en el artículo 99, que las cooperativas autogestionarias<sup>4</sup> 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”.*

<sup>1</sup> Sea bajo una administración o mandato autónomo, dirigido por sus partícipes hacia la consecución de los fines propuestos, en donde el capital y el trabajo, en principio es común.

<sup>2</sup> Teniendo en cuenta que en Costa Rica, desde la promulgación del Código de Trabajo de 1943, vigente hasta la fecha, la regulación normal de la fuerza laboral, está pensada tradicionalmente, como la modalidad contractual entre un patrono y un trabajador, en donde el primero pone el capital y el segundo la fuerza física o intelectual, a cambio de la percepción de una retribución económica, llamada salario, el cual puede ser en moneda o en especie.

<sup>3</sup> En Costa Rica esta ley es el instrumento legal más importante para el cooperativismo. Aunque también existe un marco jurídico más extenso, entre los que destacan: *Ley n.º 6437 de la Obligatoriedad de la Enseñanza del Cooperativismo*; [Ley n.º 7391 de Regulación de la Actividad de Intermediación Financiera de las Organizaciones Cooperativas](#); *Ley n.º 8345 De Participación de las Cooperativas de Electrificación Rural y de las Empresas de Servicios Públicos Municipales en el Desarrollo Nacional*; [Ley n.º 8634 Sistema de Banca para el Desarrollo](#); [Reglamento Cooperativas Juveniles](#); [Decreto 34734: En torno al estudio de posibilidad, viabilidad y utilidad que deben presentar los grupos pre-cooperativos para su constitución legal](#) (Página electrónica del INFOCOOP).

<sup>4</sup> Entrevista sobre número de cooperativas autogestionarias inscritas en Costa Rica. 27 de marzo del año 2014. Realizada al Señor Raúl Rojas M, en su condición de funcionario del Departamento de Organizaciones Sociales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

5

Del concepto legal, se pueden rescatar varios elementos básicos. Por un lado, se trata de una organización empresarial, destinada a un fin específico (bienes y servicios); integrada por trabajadores, quienes recibirán de dicha organización, como contrapartida por el aporte de su trabajo directo e irremplazable, beneficios no solo de tipo económico sino también sociales, lo cual da sustento al fenómeno asociativo autogestionario, a contrapelo de las otras formas asociativas dentro del cooperativismo.

A nivel doctrinario, se le ha considerado como una prestación de servicios dentro del régimen cooperativo, así superadora del modelo convencional de las relaciones laborales, dentro de la fórmula de autogestión empresarial, que propugna precisamente por la democratización del trabajo (Ortiz, 1989). En donde un grupo de trabajadores, según González (2007), “mediante la modalidad societaria, desarrollan una actividad productiva y profesional, conjunta o coordinada, y por cuenta propia, constituyendo la prestación de servicios, la aportación principal de sus socios”.

La Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, voto n.º 27 del año 1998 (sede jurisdiccional de lo laboral), ha sostenido:

*“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(s)”.*

Por su parte, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, voto n.º 134-95, ha considerado a las Cooperativas de producción autogestionaria como



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

6

aquellas:

*“Empresas organizadas para producir bienes y servicios (...) integradas por trabajadores que aportan su fuerza laboral a la empresa y que, al mismo tiempo, dirigen la totalidad de actividades que en ella se desarrollan. Todo ello, a efecto de percibir beneficios económico-sociales, que guarden relación con el aporte de trabajo. Es evidente que el aporte del trabajo constituye el fundamento y la base de acción de estas cooperativas”.*

Entonces, el elemento caracterizador de este tipo de cooperativas es el trabajo directo, lo cual constituye en última instancia el aporte a la cooperativa, siendo este el capital social realizado en forma permanente por medio del cual transcurre y existe la organización. Desprendiéndose la imposibilidad de que las personas jurídicas sean miembros, por el carácter de la prestación personal societario de sus miembros (*intuitu personae*).

Por lo anterior, es que se puede mencionar que con dicho aporte se adquiere la condición de asociado, apartándose de la condición de trabajador dependiente, en donde rigen los tres elementos básicos de una relación laboral: 1) prestación personal; 2) remuneración<sup>5</sup> y 3) subordinación<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Donde la ganancia por el desempeño laboral, le es ajena, por lo que los riesgos empresariales, también le resultan impropios, conforme lo ha sostenido la Sala Segunda: “Otra forma de determinar la ajenidad, es aquella que surge cuando la empresa cubre los riesgos que pesan sobre los objetos transportados” (voto n.º 00253-2002).

<sup>6</sup> En este sentido el Código de Trabajo de Costa Rica, al momento de conceptualizar la relación contractual, advierte sobre los elementos mencionados: Contrato individual de trabajo, sea cual fuere su denominación, es todo aquél en que una persona se obliga a prestar a otra sus servicios o a ejecutarle una obra, bajo la dependencia permanente y dirección inmediata o delegada de esta, y por una remuneración de cualquier clase o forma. Se presume la existencia de este contrato entre el trabajador que presta sus servicios y la persona que los recibe (art. 18).



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

7

El laboralista Olea (1987) ha entablado dicha escisión de la siguiente manera: *“Contrato de sociedad y contrato de trabajo son dos figuras distintas en aquellos casos en que la estructura y contenido del contrato de trabajo aparecen sustituidos por los que configuran al de sociedad, estaremos ante este tipo de relación y no ante aquél. El contrato de trabajo es una figura jurídica típica y propia; el de sociedad es otra distinta, e independiente del primero”*.

La Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica (voto n.º 27 del año 1998)<sup>7</sup>, bajo la tesitura doctrinal, con ocasión de un reclamo por prestaciones laborales entre un asociado y una cooperativa autogestionaria, vino a denegar este beneficio, al considerar que *“la relación jurídica que existe entre ellos es distinta a la de los vínculos laborales característicos o típicos (...)”*. Consecuentemente, y en principio, tanto doctrinariamente, jurisprudencialmente, como legalmente, no es dable sostener dentro de una gestión asociativa de tipo autogestionaria, el surgimiento de una relación laboral. Ello, por cuanto en este tipo de cooperativas se da el intercambio de prestaciones que el trabajo conlleva, consistente en la enajenación de los frutos obtenidos con la prestación personal de servicios, a cambio de un precio, lo cual no es propio y normal en las relaciones de trabajo típicas; así como tampoco se da el elemento de subordinación, atribuible a una persona diferente del trabajador que sea, al patrono (Briones y Li, 2014).

<sup>7</sup> Resumiendo finalmente el voto, lo siguiente: “De todo lo antes indicado se concluye, sin lugar a dudas, 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”.



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

8

## **2. Regulación legal de las cooperativas de autogestión**

Dentro de la *Ley n.º 6756, de Asociaciones Cooperativas* y específicamente en el capítulo XI, se codifica la cooperativa de autogestión por medio de 20 artículos, que vienen a constituir el andamio legal dentro del ámbito jurídico nacional.

### **2.1. Objetivos**

Dentro de los objetivos de toda cooperativa de autogestión, y bajo el interés público del Estado, por el desarrollo y a la vez fortalecimiento democrático, destacan: a) el desarrollo humano, a través del esfuerzo común (organización de trabajadores), en pro del interés comunitario; b) acceso de los trabajadores a los medios de producción; c) creación de nuevas fuentes de trabajo, por medio de los excedentes asociativos o societarios; d) capacitación de sus asociados y familiares; e) promoción de las autogestionarias, como un medio de diferenciación con respecto a otras formas asociativas de trabajadores (artículo n.º 100 de la ley). Desprendiéndose en términos generales el beneficio a sus asociados.

Por su parte, la doctrina española le ha conferido, desde una perspectiva mutualista, como objetivo principal a este tipo de cooperativismo, la creación y mantenimiento de puestos de trabajo para sus asociados (autoempleo), con independencia de la actividad económica a dedicarse.

### **2.2. Privilegios y exoneraciones**

Según señala el artículo 101 de la ley, además de la exoneración de los pagos de impuesto territorial, aduanero, municipal, de rebajas al momento de la inscripción,





MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

9

modificación y de preferencia contractual estatal (artículo n.º 6 de la ley), gozarán las cooperativas autogestionarias de la exención de los impuestos de consumo, ventas y estabilización económica, en la adquisición de las herramientas para el desarrollo productivo asociativo. Para lo cual, al Estado se le faculta legalmente el donar, arrendar simbólicamente y conceder el usufructo de todos los bienes de producción (muebles e inmuebles), en pro del desarrollo de las cooperativas autogestionarias. Pudiendo los inmuebles donados, arrendados o concedidos en usufructo ser hipotecados a favor de la cooperativa. Constituyéndose así los inmuebles en una especie de derecho preferencial y de limitación a favor de las cooperativas autogestionarias, en el siguiente sentido:

- a) En el momento en que el Consejo Nacional de Cooperativas o alguna cooperativa tenga en usufructo o en arrendamiento un bien, el Estado o sus instituciones, no podrán vender dicho bien, mientras esté vigente el respectivo contrato.
- b) El consejo o la cooperativa que arrienda o usufructúa el bien, tendrá prioridad de compra por el valor tasado al momento de iniciado el usufructo (artículo n.º 103 de la ley).

Lo anterior, tiene como fin fortalecer y hacer dable el desarrollo del cooperativismo autogestionario, como símbolo democrático y de superación de la condición humana del país.

### **2.3. Del aporte y el Fondo**

Amén del aporte Estatal comentado, es posible que puedan constituirse con aporte de sus asociados, mediante bienes de producción en calidad de donación<sup>8</sup> o venta, cuando de ellos derive su subsistencia.

<sup>8</sup> No constituyendo la donación privilegio alguno para el asociado, respecto de la empresa.



**MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”**

10

En este último presupuesto, la Asamblea General decidirá el valor de los bienes o acudirá a un avalúo hecho por la Dirección General de la Tributación Directa de Costa Rica cuando se trate de un inmueble, o de un perito Estatal, cuando se trate de otra clase de bienes (artículo n.º 102).

Por tales motivos, se creó el Fondo Nacional de Cooperativas de Autogestión para financiar las actividades propias del desarrollo de dichas cooperativas<sup>9</sup>, para lo cual en un inicio el Ministerio de Hacienda, le hizo aportes sucesivos.

Además, como apoyo al Fondo, el Sistema Bancario Nacional, en su programa crediticio anual, le asignará para el financiamiento de las empresas cooperativas de autogestión, un monto no menor del 1% del total de su cartera de crédito (artículo N.º 143).

<sup>9</sup> Por ley dicho Fondo deberá financiar la constitución de cooperativas de autogestión mediante aportes iniciales, los cuales pueden contemplar, según el caso: la adquisición de bienes de capital, inmuebles, gastos de constitución, recursos operativos iniciales, entre otros. Siendo que dicho aporte inicial deberá ser reembolsado por las mismas empresas cooperativas en un plazo que será convenido en cada caso, teniendo en cuenta la rentabilidad estimada para la cooperativa según el estudio de factibilidad elaborado para obtener el financiamiento de la misma (art. 149).



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

11

## **DICTAMENES DE LA PROCURADURA GENERAL DE LA REPUBLICA**

En consulta realizada en su momento por esta Auditoría a la Procuraduría General de la República, sobre el tema en discusión, dicho ente asesor mediante el dictamen N°C-258-2011 del 21 octubre del 2011, fue conteste de lo siguiente:

### **“EN CUANTO AL PAGO DEL IMPUESTO DE PATENTE POR PARTE DE LAS COOPERATIVAS**

Como se indicó supra, el impuesto de patentes es un tributo diseñado con el fin de que las entidades municipales obtengan recursos a partir de un gravamen sobre las actividades lucrativas que desarrolle cualquier persona –física o jurídica- dentro de la circunscripción territorial de la Municipalidad.

Este Órgano Asesor ha tenido la oportunidad de referirse a la posibilidad de que las cooperativas realicen actividades lucrativas, y por lo tanto, en virtud de ese ejercicio, se constituyan en sujeto pasivo del impuesto de Patentes. Así, mediante el dictamen C-153-99 del 27 de julio de 1999, se analizó la naturaleza jurídica y la finalidad principal de las cooperativas, y se concluyó 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. Al respecto, en el mencionado dictamen se indicó:

*"Sin embargo, ese carácter empresarial que pueden llegar a tener las cooperativas, no desnaturaliza la finalidad que nuestro ordenamiento les atribuye, cual es, según lo*



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
"La imparcialidad nos hace objetivos"

12

*hemos indicado supra, la de cumplir el fin social de obtener beneficios para sus asociados.*

*Por el contrario, el ejercicio de esa actividad empresarial y la obtención de lucro que de ésta se derive, se convierte en un medio para satisfacer esa finalidad consustancial a las cooperativas.*

*Así, es claro que las empresas cooperativas, en múltiples ocasiones realizan actividad comercial propia de las sociedades mercantiles y realizan actos de comercio, en los cuales, se involucran terceros que no forman parte de la cooperativa, y que son realizados con ánimo de obtener lucro.*

*(...) de conformidad con la Ley de Asociaciones Cooperativas, la actividad de tales organizaciones puede enmarcarse en dos vías: una estrechamente vinculada con la función social asignada por el Constituyente en el artículo 64 de la Constitución Política y por el legislador en el artículo 2 de la Ley, y otra vinculada con la actividad comercial con terceras personas y no provenientes de su función social, sin que por ello se desvirtúe los fines para los cuales fue creada".*

Dicha tesis fue sustentada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, la cual al referirse sobre el tema, indicó:

*"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*



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

13

*público no es la razón por la que se constituyó la Cooperativa...(Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 5487-94 del 21 de setiembre de 1994)”.*

No podemos ignorar entonces que existe la posibilidad de que las cooperativas puedan generar ingresos no provenientes de su función social, sino de actividades comerciales de índole ajena al objeto y fin para el cual fue creada; en otras palabras, es posible que las cooperativas realicen algún tipo de actividad lucrativa, sin que ello desvirtúe el interés social que motivó su constitución, tal y como lo admite la propia Sala Constitucional en el voto antes referido. Siendo así, no es válida entonces la tesis de las entidades cooperativas, en el sentido de que por no realizar actividades lucrativas, no están obligadas a solicitar la licencia municipal, ni a pagar el impuesto de patente.

Corresponde entonces a la administración tributaria municipal, según sea el caso y con fundamento en los registros contables de cada cooperativa, establecer si éstas paralelamente a su función social desarrollan actividades lucrativas ajenas al objeto y fin social para lo cual fueron creadas, a efecto de exigirles el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley N° 8649, en lo que respecta a la licencia municipal y al pago del impuesto de patente. Pero para ello, resulta menester hacer las siguientes aclaraciones:

a- Para determinar la base imponible del impuesto de patente municipal de las cooperativas que se encuentren en la situación antes indicada, debe tomarse en cuenta únicamente los ingresos brutos que corresponde a la actividad ajena al fin social de la entidad cooperativa, y no la totalidad de los ingresos generados por esta.



**MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”**

14

b- La exigencia de la licencia municipal no puede constituirse en una limitación para el ejercicio de la actividad cooperativa ordinaria.

c- Para determinar si la cooperativa está obligada a solicitar la licencia municipal y a pagar el impuesto de patente, no se debe considerar simplemente si la cooperativa tiene las características propias de una empresa, sino verificar si además de su función cooperativa realiza alguna actividad comercial (lucrativa) ajena a dicha función.

En sus conclusiones termina argumentando dicha Procuraduría lo siguiente:

1. En tanto las cooperativas ubicadas en el cantón central de Acosta realicen actividad lucrativa y produzcan ingresos no vinculados a su función social, están obligadas a pagar el impuesto de patentes proporcional a la actividad lucrativa que realicen, y por ende a contar con la licencia municipal respetiva.

2. Le corresponde a la administración tributaria municipal del Cantón de Acosta, determinar cuáles cooperativas ubicadas en su cantón, realizan actividades lucrativas paralelas al objeto y fin social para el cuales fueron creadas, a fin de establecer el cobro proporcional del impuesto de patente y exigir la obtención de la licencia municipal.

3. La exigencia de la licencia municipal no puede constituirse en una limitación para la realización de la actividad cooperativa ordinaria.



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

15

4- Las cooperativas están obligadas a pagar el impuesto sobre bienes inmuebles por los inmuebles ubicados en el Cantón de Acosta”.

En el orden de ideas mediante Dictamen C-277-2001 del 05 febrero 2001, en consulta realizada por la Municipalidad de Hojancha sobre el tema en discusión la Procuraduría General de la República argumentó:

**“D) Impuesto de Patente Municipal:**

Finalmente, en lo concerniente al pago de patentes municipales, esta Procuraduría advierte que siendo el hecho generador de tal impuesto la “realización de actividades lucrativas en la circunscripción territorial correspondiente”, debe cada entidad municipal determinar si las entidades cooperativas de indígenas, o éstos individualmente considerados que administren los negocios en las reservas indígenas, aparte de las actividades vinculadas con el fin social para el cual fue creada la cooperativa, éstas realizan actividades lucrativas con terceros, ellos a fin de exigir el pago de patente en la proporción que corresponda. Sobre el particular, esta Procuraduría ha dicho:

*“Lo anterior implica que de conformidad con la Ley de Asociaciones Cooperativas, la actividad de tales organizaciones puede enmarcarse en dos vías: una estrechamente vinculada con la función social asignada por el Constituyente en el artículo 64 de la Constitución Política y por el Legislador en el artículo 2° de la Ley. Y otra vinculada con la actividad comercial con terceras personas y no proveniente de su función social, sin que por ello se desvirtúe los fines para los cuales*



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

16

*fue creada. Tal dualidad de funciones, permite afirmar entonces, que la actividad “empresarial” de algunas asociaciones cooperativas genera ingresos estrictamente ligados a su función social, e ingresos ajenos a su función social, pero provenientes del ejercicio de una actividad comercial lucrativa diferente al objeto para el cual fue constituida la cooperativa, en cuyo caso, a juicio de esta Procuraduría se realiza el hecho generador que determina el nacimiento de la obligación para con la Administración Municipal, para así tipificar el impuesto de patente respectivo”*

Así mismo termina concluyendo dicho ente jurídico en lo siguiente:

*“En cuanto al pago de patente municipal, en el tanto las cooperativas que administran los negocios comerciales dentro de la reserva indígena realicen operaciones comerciales ajenas al fin social para el cual fue creada la cooperativa, están obligados al pago de la correspondiente patente municipal”.*

**LEY 8649 TARIFA DE IMPUESTOS MUNICIPALES DEL CANTÓN DE ACOSTA**

El artículo N°14 de la Ley de cita se ha referido a las exoneraciones que se pueden realizar al amparo de la misma, lo que literalmente el Legislador propuso:

*“La Municipalidad podrá exonerar, total o parcialmente, del pago del impuesto de patentes a **instituciones** que, aunque realizan actividades lucrativas, no persiguen fines de lucro exclusivamente.*





MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

17

*Dicha exoneración solo podrá ser concebida por el Concejo Municipal, mediante acuerdo debidamente razonado y por votación calificada de más de dos terceras partes de sus miembros, y podrá ser revocada por la misma votación, si se constata que los supuestos de este artículo han dejado de operar.*

*La exoneración indicada deberá ser solicitada por el interesado y, una vez otorgada, entrará a regir a partir del período fiscal siguiente; tendrá una vigencia de un año y, a solicitud del contribuyente exonerado, podrá ser renovada por períodos iguales, en las mismas condiciones y siguiendo los mismos procedimientos” el resaltado y subrayado en mío.*

**ESTADO DE RESULTADOS COPEMUJ R.L.**

Dentro de la información requerida se le solicitó a dicha Cooperativa el Estado de Resultados del período comprendido del 01 de octubre 2017 al 30 setiembre 2018, con la finalidad de obtener una visión clara del giro del negocio, lo cual se comprueba lo siguiente:

INGRESOS.....	<b>¢4,846,451.50</b>
MENOS	
COMPRAS.....	3,567,061.60
UTILIDAD BRUTA.....	<b>1,279,389.90</b>
MENOS	
GASTOS DE OPERACIÓN	
Servicios de Agua.....	72,000.00
Servicios Eléctricos.....	650,000.00
Servicios Profesional.....	156,000.00



MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”

18

Viáticos.....	55,000.00
Recolección de Basura.....	240,000.00
Patentes.....	100,000.00
TOTAL GASTOS.....	<b>1,273,000.00</b>
Excedente o Pérdida del Período.....	<b>¢ 6.389.90</b>

Fuente: Estados Financieros presentados por COOPEMUJ R.L. a esta Auditoría Interna (originales firmados se localizan en la Oficina de la Auditoría Interna).

### **ASPECTOS A CONSIDERAR**

Con el propósito de cumplir con el principio de legalidad en la función pública y con la efectividad en la labor de asesoría que compete a esta Auditoría Interna se procede a emitir la misma, de acuerdo a lo descrito por la unidad de fiscalización interna en los párrafos anteriores, se valore los mismos con un ente con capacidad jurídica (Asesoría Jurídica Interna o Externa) y, que la misma emita lo pertinente, dado, que se reitera que las Auditorías no podemos co administrar, porque los actos que realiza la administración son fiscalizados por esta instancia.

De igual forma, con base en la Doctrina Administrativa expuesta , Ley N°8649, artículo N°14 y dictámenes realizados por la Procuraduría General de la República, el Concejo Municipal cuenta con los criterios hermenéuticos suficientes para encontrar, por sus propios medios, concretas respuestas a cada una de sus interrogantes y subsecuentemente, sugerir a lo interno de la Administración activa la adopción de las medidas necesarias, para una solución justa y acorde al ordenamiento jurídico vigente.



**MUNICIPALIDAD DE ACOSTA  
AUDITORÍA INTERNA MUNICIPAL  
“La imparcialidad nos hace objetivos”**

19

Al respecto es competencia de la Administración Activa (Administración Tributaria) el obtener por su propios medios o con colaboración de dicha Cooperativa, cuáles serían los ingresos brutos que se obtienen exclusivamente de la actividad lucrativa, haciendo aclaración que dicha Cooperativa fue inscrita ante el Ministerio de Trabajo el 30 mayo 1997 según certificación extendida por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Cordialmente,

Lic. Pedro M. Juárez Gutiérrez  
Auditor Interno

Cc/ Archivo