

# Universidad Nacional de la Pampa



## Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas

Seminario sobre aportaciones  
teóricas y técnicas recientes

### Título:

“El acto cooperativo y su  
problemática tributaria. Inconstitucionalidad  
de Ingresos brutos”

Alumno: Camerlinckx, Paolo Cesar

Asignatura: Derecho constitucional

Prof. Encargado: Cañon, Jorge

Año: 2016



## Presentación del tema:

Con sustento en la axiología propia y distintiva del acto cooperativo se ha delineado una ley especial que regula el funcionamiento de las entidades solidarias pero que aún es insuficiente. Es necesaria una normativa que con visión sistemática e integral respete la especificidad propia de la economía social. Una de las materias pendientes en el desarrollo y consolidación de un derecho cooperativo autónomo es un tratamiento tributario acorde a su naturaleza.

El objetivo de este trabajo está orientado al análisis de la situación fiscal de las entidades cooperativas. Sin ahondar rigurosamente en la configuración técnica del tributo de que se trate, pasaremos revista de los principales conflictos - incluso de tinte constitucional- que en esta materia se observan, tratando de describir como las notas que tipifican a estas entidades difieren sustancialmente de las de las sociedades comerciales y en consecuencia como ello debiera repercutir a la luz del ordenamiento impositivo.

No dejaremos de mencionar algunas tensiones de vieja data (y persistentes aún) con la normativa constitucional.

Con la convicción de la necesidad de fortalecer desde el Estado el papel asignado a la entidad cooperativa en su dimensión cultural económica, política y social nos enfocaremos en un aporte crítico respecto de las políticas públicas en la materia.

## Introducción

Decía Olivera, J.H, 1973 que no existe aparato de educación que actúe de manera más eficaz y permanente que el sistema económico, teniendo en cuenta que las personas pasan la mayor parte de sus vidas participando de actividades económicas.<sup>1</sup>

No es nuestra pretensión ahondar en cuestiones hartamente discutidas respecto de si la economía social es un subsistema dentro del sistema dominante o si puede tener el potencial de excluirlo y/o sustituirlo. Adelantamos sí, que aún dentro del sistema económico dominante puede jugar un papel central en el desarrollo productivo, en la formación de una burguesía nacional desconcentrada<sup>2</sup> y sobre todo en la humanización radical de la empresa.

Este concepto, el de la empresa aplicado al molde cooperativo supone asumir una función económica de las cooperativas desde lo que podríamos llamar “la otra Economía”<sup>3</sup>, que debe ser social, porque no sólo debe producir y distribuir bienes y servicios materiales sino también generar y posibilitar otras relaciones sociales y con la naturaleza, otras relaciones que impliquen otras opciones de vida, distintas de la del paradigma liberal.

Se ha dicho que una de las grandes conquistas del poder (aquí tomamos poder como sistema hegemónico) es que todos creamos que el orden establecido es el

---

<sup>1</sup> Citado por Mario Elgue, “La economía Social: por un empresariado nacional y democrático”. Bs. As. ,Capital Intelectual,2007

<sup>2</sup> En el campo de las Ciencias Sociales el concepto de burguesía nacional también es puesto en cuestionamiento. Lo utilizamos aquí por convencionalismo y para expresar la idea.

<sup>3</sup> Algunos autores utilizan esta terminología intencionalmente revalorizando el papel de la Economía social en la construcción de un régimen de acumulación diferente. Otros, aunque la utilizan, no son tan ambiciosos.

orden natural<sup>4</sup>. Quien escribe este trabajo aspira a que quienes en definitiva determinan las políticas públicas asuman el desafío consciente de priorizar estratégicamente el rol cooperativo en el desarrollo económico del país, que es el desafío que internalizan los cooperativistas.

Para ello es necesario que las políticas del estado asuman cual es el costo fiscal que significa el apoyo financiero a las cooperativas, comparativamente con el impacto social y económico que ese apoyo proporciona.

### Acto cooperativo como servicio social. Delimitación Conceptual. Importancia.

Para introducirnos en la problemática a tratar es de importancia definir que se entiende por acto cooperativo.

Decíamos al inicio que el mismo presupone una axiología propia basada en valores humanos y principios de solidaridad, que propugnan el reconocimiento de la otra persona como fundamento de la acción humana y eje de la renovación de la política, la economía y la sociedad<sup>5</sup>.

Y es de una importancia tal la noción de acto cooperativo, que condiciona la existencia misma del derecho cooperativo como rama autónoma de las ciencias jurídicas.

Partimos de reconocer que es un acto jurídico, puesto que es un acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato establecer relaciones jurídicas; pero no cualquier clase de relaciones jurídicas. Sólo relaciones jurídicas cooperativas. Es decir aquéllas fundadas en determinados valores (la solidaridad y la cooperación) y que son consecuencia de la aplicación en el campo del derecho de los principios universales de la cooperación.

La consagración normativa del acto cooperativo aparece en la ley 20337 en su art. 4 donde se expresa que son actos cooperativos los realizados entre las

---

<sup>4</sup> José Pablo Feinmann, "La filosofía y el barro de la historia", Pág. 78. Ed. Planeta

<sup>5</sup> José Luis Coraggio, "La presencia de la Economía social y solidaria y su institucionalización en América Latina" publicado en <http://www.coraggioeconomia.org/index.htm>

cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. Agrega que también lo son (actos cooperativos) respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas.

No obstante que la ley 20.337 recepciona la existencia de un “acto cooperativo” dejó sin definir empero sus alcances, lo cual implicó un verdadero desafío para los magistrados que debieron establecerlo ante reclamos concretos.

En este contexto sentencias y autores casi siempre refieren a lo dictado por la Cámara Federal de Bahía Blanca en 1985 , dónde se efectúa un deslinde conceptual entre la economía de mercado y la economía cooperativa, con sustento, cada una de ellas, en los actos de comercio y en los actos cooperativos. Se hace hincapié en esa sentencia en que el móvil que impulsa a los agentes económicos dentro del marco de la economía de mercado es el lucro entendido como la ganancia pecuniaria susceptible de partición, y que distinta es la finalidad que inspira la economía cooperativa donde subyace el intento de los consumidores de satisfacer necesidades a partir de la organización voluntaria y la concurrencia del esfuerzo y la ayuda mutua.

El acto cooperativo es la esencia de la naturaleza jurídica de este sistema (economía cooperativa), y configura una definición de teoría económica que deslinda el ámbito de la economía cooperativa de la del mercado.

En síntesis, el derecho cooperativo tiene principios particulares que caracterizan la especie actos cooperativos, actos que se fundan en la eliminación del lucro y del mecanismo del mercado para sustituirlos por el beneficio mutuo solidario y la coordinación de intereses.

### Cooperativa. Sujetos

Por definición, la cooperativa es una asociación autónoma de personas que se unen voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones

económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada.

Dice expresamente el art.2 de la referida ley, que las cooperativas son "entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios".

La organización y prestación de servicios constituye su objeto institucional, es la finalidad concreta de las cooperativas, a diferencia de otros entes para los cuales su actividad es sólo un medio de obtener ganancias.

Los sujetos del acto cooperativo serán siempre personas (físicas o jurídicas) motivadas por un interés particular (animus) que no es otro que la prestación u obtención de un servicio, latu sensu, sin finalidad de lucro, para satisfacer necesidades individuales y comunes.

De lo dicho se desprende que el acto cooperativo contiene ciertos elementos básicos que lo caracterizan por su propia naturaleza. Tales elementos son:

- 1) Conformación a los principios universales de la cooperación.
- 2) Necesidades individuales comunes.
- 3) Propósito de obrar conjuntamente.
- 4) Solidaridad y ayuda mutua.
- 5) Servicio sin finalidad de lucro.
- 6) Bienestar general.

#### Normativa constitucional.

Definidos los aspectos introductorios nos sumergimos en el análisis de los principales conflictos que observamos en materia tributaria, y en consecuencia en el papel del estado.

Nuestra Constitución Nacional no contiene previsiones específicas ni en el campo de la economía social ni en el de las cooperativas en particular. Fueron reclamadas cuando se propuso incorporar el reconocimiento de las cooperativas en una próxima reforma constitucional asegurando el respeto de su autonomía y un trato acorde con su particular naturaleza jurídica y económica”.<sup>6</sup>

Los primeros artículos sobre el tema cooperativo escritos por Bartolomé Victory y Suárez aparecen alrededor de 1860.<sup>7</sup> No es de extrañar que ni la constitución de 1853 ni tampoco ninguno de sus numerosos antecedentes contengan previsiones específicas en materia de economía social.

No obstante, el examen de los textos constitucionales propuestos desde 1810 revela algunos antecedentes relacionados con la economía social, como las instrucciones para el aprovechamiento útil de las tierras contenidas en el proyecto de reforma de la real ordenanza de intendentes de 1812 o los “deberes del cuerpo social” enunciados en el Estatuto Provisorio de 1815<sup>8</sup>.

La experiencia histórica de la región demuestra que el desarrollo del movimiento cooperativo no es ajeno al contexto político. Las cooperativas, por naturaleza escuelas de práctica democrática recibieron un trato hostil durante los gobiernos de facto. Fue durante el último gobierno militar que las cooperativas quedaron gravadas con los ingresos brutos.

En esta materia (tributaria) específicamente se proponía incorporar al proyecto de reforma constitucional el siguiente texto: “El estado promoverá y protegerá a los entes basados en la asociación, organización y gestión solidaria de las personas (cooperativas, y otras modalidades asociativas fundadas en la solidaridad social),

---

<sup>6</sup> Congreso argentino de la cooperación 1989.

<sup>7</sup> Streiger, "el periodismo cooperativo en la república Argentina" en revista del instituto de la cooperación num. 2 / 1974, Pág. 222, citado por Aarón Gleizer en "las cooperativas y los impuestos en el Mercosur, Ed. Intercoop C.L., Pág. 15.

<sup>8</sup> Ídem nota anterior



como así también promoverá y protegerá su agrupamiento en federaciones y confederaciones. Se agregaba allí que "la promoción y protección del estado hacia las organizaciones pertenecientes al campo de la economía social se expresará a través de las siguientes medidas sin perjuicio de otra que pudieran adoptarse con la misma finalidad: b) otorgándoles un tratamiento tributario acorde con su naturaleza".

En este sentido, acota Aarón Gleizer<sup>9</sup> que "La definición del régimen tributario aplicable a las cooperativas debería resultar de la conjugación de los principios constitucionales de la tributación con preceptos de igual rango en materia de economía social, que otorgue reconocimiento y tutela al sector y a las entidades que lo integran"

Por su parte, Sagües<sup>10</sup> señala que un puñado de normas constitucionales no resuelve el problema cooperativo sino que éste dependerá de la actitud posterior de los operadores de la constitución. Aunque en definitiva el constitucionalista brega por la conveniencia de incluir en la ley suprema normas alusivas al cooperativismo al estilo de varias constituciones provinciales. Pero siempre, advierte, que esa tutela sea razonable y se formule en términos de bien común. Un sobre exceso de protección dice, no resultaría aconsejable.

Lo cierto es que es importante también tener en cuenta que la CN contiene un conjunto de cláusula que inteligentemente aplicadas permiten dictar todas las leyes y demás normas infra constitucionales que realmente potencien al movimiento cooperativo (cláusulas del progreso, promoción del bienestar general, etc.).

A su vez, el sistema cooperativo posibilita el cumplimiento de la manda constitucional que tiende a asegurar a los trabajadores una participación en las

---

<sup>9</sup> Aarón Gleizer en "las cooperativas y los impuestos en el Mercosur, Ed. Intercoop C.L., Pág. 15

<sup>10</sup> Sagües Néstor P. "La cooperativa en el mundo de hoy" Cuadernos de cultura cooperativa. Ed. Intercoop, Pág. 33

ganancias de las empresas, con control de la producción y colaboración en la dirección.<sup>11</sup>

Hecho el análisis constitucional general cabe agregar que tampoco existen especificaciones que aludan al tratamiento impositivo en la ley 20337, marco que comprende y regula a las entidades cooperativas en general.

#### Tributos. Análisis en materia cooperativa.

En general para definir el término tributo se recurre al modelo de Código Tributario para América Latina, donde en el artículo 13 se lo define a partir de cuatro elementos:

- \* Pretensión en dinero
- \* exigido por el Estado
- \* en virtud de su poder imperio
- \* para cumplir con fines estatales.

De este género tributo se desprenden sus tres especies: impuestos, tasas y contribuciones.

Trataremos de abordar aquí la temática referida los impuestos específicamente. Y entre ellos a los que en nuestra opinión aparejan una mayor problemática.

Los impuestos comparten con el género tributo sus características esenciales (los 4 elementos de la definición) pero tienen una nota específica que la diferencia de las otras dos especies mencionadas. Esa diferencia específica es que no hay vinculación. Sólo se exige por el uso y goce de los bienes públicos estatales.

De lo dicho se desprende una primera clasificación de los tributos en vinculados y no vinculados. Las tasas y contribuciones son tributos vinculados porque están

---

<sup>11</sup> El acto cooperativo de trabajo y su exclusión de la relación de dependencia. Autor: Salthú, Juan. Publicado en: DT2011 (septiembre), 2325). [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

atados en su hecho imponible a un servicio o beneficio que recibe el particular. En cambio los impuestos son tributos no vinculados ya que el motivo de su pago tiene fundamento en la necesidad de financiar el gasto público en lo que hace a aquellos servicios que son indivisibles (seguridad, defensa nacional, relaciones exteriores, salud pública, educación pública, etcétera)

La clasificación anterior es importante porque como tiene dicho el máximo tribunal en la causa Horvat, Pablo: es totalmente intrascendente la denominación que utilice el legislador para denominar una detracción pecuniaria. Esto es, mas allá del nomen iuris que se utilice para justificar el pago de un tributo (ahorro obligatorio, contribución, tasa, etc.), ha de estarse a su verdadera naturaleza jurídica. Para ello es importante la definición y clasificación anterior. Así puede configurar una tasa, contribución o impuesto según esté vinculado a un servicio concreto, a una mejora o beneficio o, se trate de una detracción patrimonial no vinculada.

El sistema tributario argentino no brinda ventajas relevantes a las cooperativas en su carácter de tales, más allá de algunas exenciones específicas que brindan distintas provincias respecto a los impuestos que estas recaudan.

En nuestra opinión el sistema tributario debe adecuarse a la específica naturaleza jurídica de la cooperativa, teniendo especialmente en cuenta el acto cooperativo.

#### La cuestión en las constituciones provinciales:

La mayoría de las provincias poseen cláusulas constitucionales que promueven la organización y el desarrollo de las entidades operativas. En tres de ellas (Chubut, Neuquén y Río Negro) se prevé la exención de toda clase de impuestos. Otras tienen un tratamiento especial sin llegar a mencionar la exención.

En dos provincias se ignora el sistema cooperativo en sus textos constitucional (Mendoza y Tucumán).

Los distintos impuestos que rigen a nivel provincial pueden clasificarse en:

- a) impuesto sobre el patrimonio (los que gravan la propiedad inmueble y los automotores son los principales);
- b) impuesto sobre la producción, el consumo y las transacciones (el impuesto sobre los ingresos brutos y el impuesto de sellos reportan la mayor recaudación)

En la primera categoría, impuesto sobre el patrimonio, salvo en las provincias cuya constitución establece la exención total del impuesto para las cooperativas, el tratamiento que reciben los inmuebles y automotores de propiedad de las cooperativas no se diferencia en general con el correspondiente a otro tipo de empresa.

En cambio respecto de los impuestos que gravan las transacciones el tratamiento es dispar.

Dentro de los tributos provinciales nos ocuparemos especialmente de los ingresos brutos.

### Ingresos brutos.

Partimos de una conceptualización general diciendo que es presentado como un impuesto que grava el ejercicio de la actividad en forma habitual y onerosa dentro del territorio de las provincias.

Advertimos primeramente el error de técnica legislativa implicada en la denominación del impuesto. Ningún impuesto toma su nombre a partir de la base imponible (sobre lo que se grava) sino que en general se edifica la denominación a partir del hecho imponible (lo que se grava).

No es nuestra intención en este trabajo hacer un recuento histórico de la evolución del hecho imponible del impuesto. En los primeros textos se hablaba de actividad lucrativa. Es decir, se estaba señalando una característica intrínseca de la actividad, que de por sí debía ser capaz de producir lucro. Se hacía por ende,

abstracción de las intenciones o propósitos del agente que desarrolla la actividad, para considerar solamente y de manera objetiva las características de esta.

Posteriormente aquella expresión fue reemplazada por la expresión propósito de lucro.

Es decir que dejó de hablarse de una característica propia e intrínseca de la actividad, para introducir un elemento subjetivo atribuible al eventual sujeto pasivo del impuesto: éste debía ejercer la actividad habitual con propósito de lucro.

En 1978 el gravamen pasa a llamarse impuestos sobre los ingresos brutos y el hecho imponible sufrió varias reformas. Lo que más interesa a los efectos de este trabajo es que incorpora la noción de "a título oneroso".

Se advierte que en esta formulación se deja de lado el aspecto intencional del fin de lucro, haciendo hincapié en el elemento objetivo de la existencia de contraprestaciones recíprocas.

Así se ha pretendido alcanzar a todas las actividades habituales ejercidas a título oneroso.

Partimos de un deslinde conceptual: actividades lucrativas, actividades ejercidas con propósito de lucro y actividades ejercidas a título oneroso, son términos conceptualmente diferenciales<sup>12</sup>. La última es la expresión vigente.

Actividad lucrativa destaca una característica intrínseca de la actividad. Actividad ejercida con propósito de lucro denota un aspecto intencional o subjetivo del agente.

Distinto es que una actividad sea ejercida a título oneroso. En los términos del código civil derogado un contrato es oneroso cuando hay contraprestaciones recíprocas. Entendemos la significación es idéntica cuando en el nuevo código

---

<sup>12</sup> Goñi, Enrique Bullit "impuestos sobre los ingresos brutos" Ed. Depalma, 1986

civil y comercial (artículo 967) se habla de ventajas concedidas a cambio de una prestación para diferenciarlo del acto gratuito.

Tales sutilezas presentan problemas de aplicación que no deben ser soslayados por el intérprete.

El requisito a título oneroso, a nuestro criterio, no reemplaza ni al fin ni al propósito de lucro, ni al carácter intrínsecamente lucrativo de la actividad.

Esta cuestión tiene en materia de cooperativas su punto más conflictivo.

Dada la carencia de lucro de estas entidades entendemos se opera una clara violación de la ley convenio de coparticipación federal.

El régimen de coparticipación federal establecido por la ley 20.221 y sus modificaciones (23548) estableció los lineamientos fundamentales a los cuales debían ajustarse obligatoriamente las distintas jurisdicciones adheridas para reestructurar sus impuestos locales.

Pero los textos provinciales ingeniosamente pretenden desconocer el mandato federal eludiendo el principio de lucratividad por el de onerosidad e incluyendo expresamente entre los sujetos pasivos del impuesto a las cooperativas, independientemente de que algunas de ellas recurren a la vía de la exención.

A título de ejemplo, el Código Fiscal de La Pampa grava: *“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de La Pampa del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas...”*.

En lo que a la normativa federal se refiere, el artículo 9 inciso b) punto 1 de la ley de coparticipación se ocupa de las pautas uniformes en materia de ingresos

brutos. El punto 2 de la referida normativa se ocupa de las pautas uniformes en materia de sellos.

Las pautas uniformes son criterios que establece en forma obligatoria la ley de coparticipación y que todas las provincias deben acatar en la conformación técnica de los impuestos, tanto de de sellos como de ingresos brutos.

Respecto de los ingresos brutos dice la ley de coparticipación en su artículo 9 que tiene que recaer sobre una actividad ejercida con fin de lucro: *“ La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga”... “En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos.”*

Se desprende que en la normativa existen tres requisitos básicos para que quede configurado este tributo:

- \*ejercicio de actividad  
empresarial \*habitualidad
- \*fines de lucro

Tenemos allí el primer problema porque, como mencionamos, los códigos fiscales suelen decir que el impuesto sobre los ingresos tributos grava la actividad ejercida a título oneroso.

Hemos deslindado ya que no es lo mismo actividad a título oneroso que actividad ejercida con fin de lucro y la especial naturaleza de las cooperativas.

En síntesis, a la luz de la ley de coparticipación las provincias no pueden grabar a las cooperativas.

El régimen de Coparticipación Federal como cuestión constitucional

La reforma constitucional de 1994 institucionaliza el régimen de coparticipación (art 75 Inc. 2) estableciendo que una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de las contribuciones. Y prevé la adhesión de las provincias al régimen de la ley nacional.

Entre las atribuciones del Congreso dice el art 75 inc 2:

*“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.*

*Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.*

*La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.*

*La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.*

*No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.*

*Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determina la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición.”*

Antes de la Reforma de 1994 la CSJN había entendido que las leyes convenio de coparticipación federal hacían parte del derecho local. Por ello su violación no abría la competencia originaria de la Corte Suprema<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> María Angélica Gelli, 2005, Constitución Comentada, Pág. 656.



Después de la reforma la Corte examinó la cuestión de la competencia originaria de del tribunal en materia de coparticipación y concluyó que la eventual violación por parte de una provincia de ese régimen constituye una cuestión constitucional, de competencia originaria de ese tribunal (El Cóndor empresa de transportes S.A. v. Provincia de Bs As, 2001)

Señala Spisso Rodolfo<sup>14</sup>, que la Corte al excluir los problemas de coparticipación federal de la competencia de los tributos locales, resguarda la seguridad y la certeza en materia de obligaciones tributarias.

### Diseño constitucional del régimen de coparticipación

En diciembre de 2016 se cumplirán 20 de años de morosidad en el acatamiento de la Disposición Transitoria Sexta de la Constitución Nacional reformada en 1994. Allí se prescribe que antes de finalizar el año 1996 debía sancionarse un nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos.

Tanto del texto como de los antecedentes parlamentarios, podemos interpretar que la Constitución requiere que el nuevo régimen de coparticipación federal de impuestos se sustente en acuerdos previos, y en el consenso de las voluntades de las más altas representaciones políticas

El procedimiento para la formación y sanción de dicha ley convenio establece que el proyecto de que se trata debe ingresar necesariamente por el Senado de la Nación, ya que dicha Cámara ostenta la representación igualitaria de todas las jurisdicciones. Dicho proyecto deberá ser aprobado con la mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara y sustentarse en los siguientes principios: concertación; solidaridad; equidad; automaticidad y funcionalidad.

---

<sup>14</sup> Citado por María Angélica Gelli; Constitución Comentada, 2005, Pág. 656.

Los principios de solidaridad y equidad deben presidir la distribución de la masa coparticipable. La automaticidad tiende a evitar que un eventual bloqueo de los recursos pueda usarse como herramienta de presión política.

Y el principio de funcionalidad exige que no se transfieran competencias, servicios o funciones de la Nación a las provincias, o a la ciudad de Bs. As, sin la correspondiente reasignación de recursos, además de la ley de la jurisdicción de que se trate.

### Impuesto a las ganancias

Este es un impuesto nacional cuyo tratamiento también es inconsistente. Bajo la órbita de la ley 20.628 se regula este impuesto que grava las ganancias producidas con habitualidad tanto por personas físicas como por personas jurídicas.

El actual artículo 20 inciso d) establece que están exentas del gravamen las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y los que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera.) distribuyan las cooperativas de consumo ante sus socios.

Esto significa presuponer que las cooperativas verifican el hecho imponible y que posteriormente la ley les confiere una exención, sin la cual hubieran debido ingresar ese gravamen.

La resolución general de AFIP 1815/2005 y resolución general 729 reglamentan los requisitos formales y sustanciales, los estados contables, las sanciones y otros requerimientos para la incorporación en el registro de entidades exentas de las cooperativas.

Se advierte con ello que esta exención precisa la formulación de una solicitud de reconocimiento por parte de la cooperativa interesada<sup>15</sup>.

#### Tratamiento de interés accionario y retorno:

Señalan Godoy - Bolatti<sup>16</sup> que para determinar si el interés accionario y el retorno están exentos o gravados en segunda, tercera o cuarta categoría en el impuesto a las ganancias, se debe distinguir el tipo de cooperativa que los distribuye, a saber:

1) Cooperativas de consumo: están exentas por el art 20 inc 2 2 d) de la ley de impuesto a las ganancias el interés accionario y el retorno a los asociados de la cooperativa de consumo.

El dictamen 6/79 determina que el beneficio se aplica exclusivamente a las asignaciones efectuadas por las entidades que tengan por objeto adquirir por cuenta de ella artículos de consumo de uso particular o del hogar para distribuirlos entre sus asociados.

2) Cooperativas de trabajo: Por el art 79 inc 2 e) están gravados en cuarta categoría los ingresos provenientes de los servicios prestados por los socios de las cooperativas de trabajo que trabajen personalmente en la explotación. Se incluye en este encuadramiento el retorno percibido por ellos.

3) demás cooperativas: El art 45 inc g) de la ley de impuestos a las ganancias incluye en la segunda categoría el interés accionario que distribuyen las cooperativas, excepto en la de consumo y trabajo.

La normativa no aclara la categoría de ganancias a la que corresponde incluir el retorno, y la doctrina esta dividida considerando algunos en la segunda y otros en

---

<sup>15</sup>Verón, Alberto Víctor; Tratado de la Cooperativas; 2009, tomo III pág. 361 y ss.

<sup>16</sup>Citado por Verón, Alberto Víctor conforme nota anterior.

la tercera categoría. Verón opina que deben tributar en tercera categoría según el artículo 49 inciso e) de la ley de impuesto a las ganancias<sup>17</sup>.

### ¿Sujeción o exención?

La doctrina cooperativa viene insistiendo en la necesidad de adecuar el sistema tributario a la esencia de las organizaciones solidarias.

La cuestión no es menor<sup>18</sup> y puede tener implicancias ante el surgimiento de nuevos tributos. A manera de ejemplo recordemos el caso del ahorro obligatorio (ley 23 156) mediante el cual se pretendió grabar a los sujetos comprendido por el impuesto los capitales, pretendiéndose incluir en consecuencia a las cooperativas en el impuesto respectivo.

Y sin dejar de considerar alegadas necesidades fiscales donde subyacen ideas de tinte liberal que abogan por eliminar la exención. En todo ello existe un trasfondo que tiene que ver con la economía en general. Es que conceptos e ideas, tendencias y leyes surgidas dentro de un sistema económico determinado, tienden a perdurar en el tiempo, aún cuando tales sistemas estén agotados o hayan desaparecido.

Pero volviendo al tema que nos ocupa. En rigor, la técnica legislativa que se emplea desconoce las notas tipificantes de las cooperativas.

El punto de partida es asimilar que en la regulación jurídica de sociedades y de cooperativas existen notas sustancialmente diferentes. Y ello debiera reflejarse en el ordenamiento en general y el tributario en particular.

En las cooperativas el elemento axiológico subyacente es diferente en esencia. Y la causa-fin es la prestación de servicios, no existiendo posibilidad de creación,

---

<sup>17</sup>En coincidente opinión se expresa Silvina Lavallo en “Cooperativas, aspectos legales, impositivos, laborales y contables”; 2009Ed Aplicación Tributaria S.A.

<sup>18</sup>Beatriz, Susana Rattenbach/ Osvaldo, García Arrouy

acumulación distribución de dividendos o ganancias. La diferencia la ha remarcado una constante jurisprudencia. Entre otros puede citarse el fallo de la Suprema Corte de provincia de Buenos Aires en el que se señala que la cooperativa por los fines que persigue difiere sustancialmente de las otras sociedades<sup>19</sup> ; mientras éstas son instrumentos de especulación que persiguen ostensiblemente un fin de lucro, aquella es un organismo de solidaridad y procura sus beneficios al mayor número posible de personas (Suprema Corte de Justicia, provincia de Buenos Aires, el 20-12-60)

Además encontramos en la ley de cooperativas instituto jurídicos como el de la irrepartibilidad de las reservas, destinos desinteresados del sobrante patrimonial, retorno de excedentes entre asociados en proporción al uso de los servicios sociales, principio de puertas abiertas, etcétera, cuya aplicación a las entidades lucrativas sería inconcebible.

Pero a pesar de lo que hemos señalado, a menudo se pretende legislar sobre cooperativas concepto como dividendos, ganancias, sociedades, ello tampoco respeta las notas típicas de estas entidades.

Pero tratadistas importantes siguen señalando en definitiva la existencia de fines de lucro en la cooperativa, calificando de "utilidades" impositivas a su ganancias, y sujeta a impuesto, agregando que las mismas se hayan grabadas y exentas. Insistimos en que no puede hablarse de utilidades en una entidad cooperativa. Sucede que esta, para poder cumplir eficientemente por los servicios debe presupuestar previamente un precio o tasa por los mismos. Lo más probable es que al fin del ejercicio exista una diferencia entre el costo del servicio recibido y el efectivamente determinado a posteriori.

---

<sup>19</sup> No compartimos la terminología, porque con la redacción que utiliza, indirectamente describe a las cooperativas como sociedades. Creemos que dicho término no se ajusta a la esencia cooperativa. No obstante numerosos leyes siguen reproduciendo el concepto.

Lo aconsejable es que tal diferencia tenga signo positivo, lo cual se logra mediante la fijación de un precio provisorio que exceda en alguna medida el costo reputado como probable.

Se produce así excedentes provenientes de la diferencia entre el costo y el precio prestado a los asociados (artículo 42, ley de cooperativas).

Tal diferencia no es más que un exceso de previsión, susceptible de ser corregido a posteriori, mediante el mecanismo de reparto de excedentes.

Solamente son apropiables aquellos excedentes provenientes de la gestión cooperativa preservando el principio de que los importes a retornar constituyen un exceso de previsión en el precio del servicio utilizado.

Los excedentes generados por la prestación de servicios a no asociados como así los que pudieran tener origen en operaciones ajenas a la gestión ordinaria, deben imputarse una fuente especial de reserva.

Determinado el excedente repartible y una vez constituida la reserva de ley, y los fondos asistenciales y de educación cooperativa, y pagando (si correspondiere) el interés al capital, queda un sobrante (el retorno) que debe devolverse a los asociados en proporción al uso de los bienes sociales.

Definido sucintamente el concepto retorno queremos poner de resalto la diametralmente diferencia entre el mismo y la distribución de utilidades en la sociedades lucrativas.

Lo primero en las cooperativas es contingente y casi accidental. Lo segundo es razón de ser de la existencia de la persona jurídica.

En todo caso el flujo de dinero en las cooperativas esta orientado, pura y exclusivamente a la mejor prestación de los servicios y de ninguna manera puede estar sujeto a este impuesto.

Ya el Congreso Argentino de la Cooperación 2004, encomendó a su Comisión de Seguimiento las acciones tendientes a lograr que las cooperativas sean consideradas como sujetos no alcanzados por el impuesto a las ganancias, terminando de una vez por todas con estos recurrentes intentos de echar mano a los recursos generados por la economía social.

Mencionamos respecto del destino de los excedentes generales por prestación de servicios o no asociados que estos se destinarán a una cuenta especial de reserva.

Cierta doctrina<sup>20</sup> sostiene que esa reserva debería tributar, pues de lo contrario se estaría vulnerando el principio constitucional que sostiene la igualdad de tributación en iguales circunstancias y capacidad contributiva.

Desde un punto de vista opuesto al esgrimido, abordaremos solo uno de los cinco<sup>21</sup> aspectos en que puede sistematizarse el estudio del principio de igualdad en materia tributaria para dar por tierra con aquella postura.

Interesa situarse en el aspecto de la igualdad “en la ley”. Esto porque la ley ya considera a las cooperativas comprendidas, luego las declara exentas.

Al respecto la corte tiene dicho en uno de sus primeros fallos, en la cusa criminal contra Guillermo Iribarren (tomo 16 pág. 118) que los jueces deben aplicar la ley a los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de cada caso.

---

<sup>20</sup>Moin, Eduardo Marcos.”las cooperativas deben pagar el impuesto a las ganancias” Enciclopedia Infojus

<sup>21</sup>Para estudiar el principio de igualdad en materia tributaria es útil dividir este principio en cinco aspectos: \*igualdad ante la ley, \* igualdad en la ley \* igualdad por la ley \* igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria,\* y la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley. Seguimos ésta sistematización que utiliza el profesor de Derecho Financiero, el doctor Revilla.

Y en esta misma línea siguió la corte en el primer caso en que analizó la igualdad en materia tributaria. En efecto, en la causa Ignacio Unanue contra Municipalidad de la Bs.As. del 20 del agosto de 1923 (tomo 138 pág. 313) estableció su famosa regla (reiteradamente citada por el máximo tribunal) de los dos pasos que deben cumplirse para verificar si una norma tributaria cumple con el principio de igualdad.

Esas reglas son 1) que el criterio de distinción entre una categoría y otras sea razonable (criterio de razonabilidad de la distinción) y; 2) Que dentro de la categoría respectiva el tratamiento sea uniforme. Esto último no es óbice a un tratamiento acorde a cada una de las distintas especies cooperativas, siempre que en cada especie el trato sea igual.

Ya hemos deslindado las diferencias ente las sociedades lucrativas y las organizaciones solidarias. Con ello se justifica el diferente tratamiento tributario y de ningún modo se afecta el principio constitucional de igualdad, porque de manera evidente el criterio de distinción es razonable.

Pero no perdemos de vista que las cooperativas tienen en la ley de impuestos a las ganancias un incorrecto tratamiento legislativo al considerarlas exentas, cuando constituye una situación de no sujeción al gravamen, pues el excedente en la previsión del costo debe ser devuelto a quienes lo generaron.

Serán los asociados los que merecerán su debido tratamiento: las cuotas sociales que los mismos tengan en la cooperativa constituyen una inversión y deben ser informada formando parte del activo del contribuyente

### **Impuesto al valor agregado**



La ley no prevé exenciones subjetivas a las cooperativas, por lo que el procedimiento para determinar su encuadramiento en este gravamen es igual que para cualquier empresa.

Ello significa que:

- \*es necesario analizar la actividad que realizan.
- \*luego se debe ver si existe alguna exención objetiva prevista para la misma
- \*de no existir liberación se deben establecer las condiciones de gravabilidad (nacimiento del hecho imponible, alícuota, etcétera.)<sup>22</sup>

Sólo podemos encontrar un tratamiento en particular cuando exime del impuesto los intereses abonados a sus socios por las cooperativas legalmente constituidas y los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo.

Fundamentalmente (desde un punto de vista objetivo y no subjetivo) las exenciones en el IVA guardan relación directa con las diversas actividades que pueden desarrollar las cooperativas como:

\* *servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica:*

incluye servicios prestados por: médicos en todas sus especialidades; bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, etcétera.; técnicos auxiliares de la medicina; otros servicios relacionados con la asistencia (transporten ambulancias).

\**servicios funerarios:* abarcan los servicios de sepelio y complementarios retribuido por cuotas solidarias.

\**cooperativas de transporte:* abarca taxímetros, remises con chófer y todos los demás servicios de transporte de pasajeros realizados en el país, incluso la carga de equipaje comprendida en el precio.

---

<sup>22</sup> Silvina Lavalle, “Cooperativas, Aspectos legales, Impositivos, laborales y contables”; 2009, Aplicación tributaria S A. Pág. 91.

*\*servicios prestados por socios de cooperativas de trabajo:* se refiere solamente a lo prestado personalmente por los asociados a la cooperativa.

*\*Consejeros de administración y síndicos:* prestaciones inherentes a tales funciones.

*\*intereses de cuotas sociales:* abonado por cooperativas a sus asociados.

En ocasiones los servicios que prestan estas entidades son parcialmente exentos, ya que si analizamos el caso de las cooperativas que prestan servicios de ambulancia, podríamos encontrar que: sí los mismos son prestado a quienes constituyen asociados al servicio y que mensualmente abonan una cuota, todos aquellos viajes que se realicen en este marco están exentos, como así también los gastos que se atribuyan a los mismos.

Ahora bien, cuando prestan el servicio a terceros no asociados o a aseguradoras del riesgo del trabajo, prepagas, etcétera los mismos están gravados a la alícuota del 10 con cincuenta 50 por ciento (10,50 por ciento) y por lo tanto todos los gastos que originen se encuentran alcanzados, y podrán ser computados.

#### Operaciones con terceros:

El tema que más se ha controvertido ha sido la gravabilidad o no de la operatoria que realiza la cooperativa, aunque sea asociados mediante, a terceros ajenos a la entidad cooperativa.

La posición que sostiene la gravabilidad sostiene que la exención solo se aplica a los servicios que los asociados presten a la cooperativa que no son otros que los servicios personales que los asociados ponen a disposición para que sean

ordenados económicamente por la entidad cooperativa.(tribunal Fiscal e la Nación, sala A , 18/08/2006)

En este sentido se ha resuelto que resulta ajustado a derecho la sentencia que confirmó la determinación del IVA dictada por AFIP a una cooperativa de trabajo, por los servicios que a título oneroso presta la contribuyente a terceros como consecuencia del carácter económico o productivo de ella.

Es que el precio que una cooperativa de trabajo percibe por la comercialización a terceros compradores de los productos que elabora con la mano de obra provista por sus asociados se encuentra grabado con el IVA por así disponerlo expresamente los artículos 1 y 4 inciso a) de la ley del gravamen, en tanto que la exención prevista en el artículo 7 inciso h), punto 19 de la ley 23349 comprende únicamente a la remuneración que perciben los asociados(Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 27/8/2002).

En otras palabras, la franquicia que establece el artículo 7 de la ley del tributo, se aplica exclusivamente a los trabajo que prestan los socios a aquella, por lo que las prestaciones que se realizan hacia terceros constituyen un hecho imponible distinto al de sus socios y quedan alcanzado por el impuesto al no existir una franquicia subjetiva que las exima (Tribunal Fiscal de la Nación, sala C 28/11/06)

#### IVA en la cooperativas de trabajo

Nos detenemos en este punto porque el tratamiento aplicable a las cooperativas de trabajo ha dado lugar a jurisprudencia contradictoria.

En relación con el IVA la operatoria de las cooperativas de trabajo debe ser examinada, por un lado en relación con el vínculo que la une con sus integrantes, y por el otro con respecto a los servicios que presta a terceros.

Para cada uno de ambos aspectos la ley de IVA contiene las siguientes disposiciones:

a) Con respecto al tratamiento de la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, la norma aplicable se encuentra en el apartado 19 del inc. h) de su art. 7° que exime del gravamen "a los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo".

b) En relación con el tratamiento aplicable a los servicios que prestan las cooperativas de trabajo a los terceros destinatarios de los mismos, la norma aplicable viene a ser el inc. j) del 4° párrafo de su art. 28, según el cual están alcanzadas por la alícuota del 10,5% "Las ventas, obras, locaciones y prestaciones de servicio efectuadas por las Cooperativas de Trabajo , promocionadas e inscriptas, en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social, cuando el comprador, locatario o prestatario sea el Estado nacional, las provincias, las municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, excluidos las entidades y Organismos comprendidos en el artículo 1° de la ley 22.016".

Con base en la literalidad de dichos textos, el Organismo Recaudador se expresó (entre otros) a través del Dictamen (DAT) 66/92, posteriormente ratificado por el Dictamen 98/02, señalando que en las prestaciones de las cooperativas de trabajo se producen dos hechos impositivos distintos:

\* uno de ellos exento, que es la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, y

\* otro alcanzado, que es la operación entre la cooperativa y los terceros.

El primero de tales hechos impositivos no ofrece dudas en cuanto a que se encuentra comprendido entre las operaciones exentas del IVA.

En cambio, el segundo de los referidos hechos impositivos está contemplado exclusivamente a los efectos de establecer la alícuota que les resulta aplicable, que sería normalmente la general del 21%, salvo que los prestatarios de los servicios sean de carácter estatal, en cuyo caso tributarían el 10,5%.

El eje de la controversia se centra en dilucidar si, tratándose de servicios que contratan las cooperativas de trabajo con terceros y que son efectivamente desarrollados por sus socios o integrantes:

a) constituyen un único acto indivisible y como tal comprendido en la exención contemplada en el aptdo. 19 del inc. h) de su art. 7° arriba transcrito, o en cambio;

b) implican a los efectos del IVA, dos operaciones con tratamientos diferenciados. Uno de ellos el que es realizado por el socio, supuestamente a favor de la cooperativa, y el otro por la cooperativa a favor del tercero, este último gravado con arreglo al inc. j) del 4° párrafo del art. 28 de la ley.

Se encuentran varios antecedentes a favor de la no gravabilidad, entre ellos la Sala D del Tribunal Fiscal en la causa "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda." el 16/4/98 donde marcó la posición que sostiene la indivisibilidad del trabajo cooperativo, incluso en sus efectos impositivos con respecto a la relación entre la cooperativa de trabajo y el tercero para quien se los realiza.

Allí dijo la respectiva sala que no existen tareas que realicen los asociados para la cooperativa, sino que se organizan en cooperativa para prestar servicios a terceros.

Con este criterio sería un error del Fisco pretender encontrarse frente a dos hechos distintos, ya que la realidad demuestra que se trata de uno solo, indivisible y que por tal razón, no es complejo aunque pueda ser mixto (gravado en una parte y exento en otra).

Según esta posición, tratándose de labores contratadas por terceros con cooperativas de trabajo no correspondería la aplicación del IVA.

La Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, adhirió a esta línea interpretativa en Cooperativa de Trabajo en Seguridad Integral UFA Limitada, el 29/8/2006

Para así resolver, en la sentencia de la Cámara se dijo que: Cuando el Fisco define la existencia de dos hechos imposables distintos, consistente uno en la prestación de servicio del asociado a la cooperativa (exento) y otro en la prestación de la cooperativa al tercero (gravado), parte de un supuesto falso porque la realidad demuestra que se trata de un único servicio que se presta a partir del asociado y en una única dirección, que va del prestador hacia el tercero consumidor de ese servicio.

Como puede verse, son varios los precedentes jurisprudenciales que aceptaron la no gravabilidad en el IVA de los servicios prestados y obras realizadas por las cooperativas de trabajo a terceros.

Pero a favor de la gravabilidad también encontramos precedentes. Mencionaremos a título de ejemplo lo resuelto por la Sala III de la Cámara en la causa "Cooperando" en su sentencia del 1/2/99 al revocar la sentencia de la Sala D del Tribunal Fiscal sentenció que los servicios que, a título oneroso, presta una cooperativa a terceros están alcanzados por el IVA.

En el mismo sentido, la Sala A del mismo Tribunal Fiscal en los casos "Mercadotecnia Cooperativa de Trabajo Ltda." y "Coop". El Pehuenche de Trabajo y Vivienda Ltda." en sentencias del 25/4/2002 y 18/4/2006" respectivamente, justificó la exención acotada a los integrantes de las cooperativas de trabajo en la

finalidad perseguida por la ley de no descolocarlos competitivamente por la circunstancia de haber elegido tal modalidad cooperativa, pero sin que ello permita privilegiar a la entidad que los agrupa.

En la misma línea se expidió la Sala III al dictar su sentencia de fecha 6/8/2007 en la causa "Cóndor Arquitectura e Ingeniería Coop. Trabajo".

Lo que parecería poner punto final a esta controversia está dado por el fallo de la corte el 16/2/2010 donde al adherir y compartir los fundamentos de la procuradora en la causa "Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda. Allí entre las conclusiones a las que arriba la Procuradora Fiscal. Dra. Laura Monti al referirse al Recurso de Queja interpuesto por la cooperativa, menciona las siguientes: "contrariamente a lo pretendido por la actora, de la letra de la ley no se sigue que la exención pueda comprender los servicios que las cooperativas presten a terceros, sea por medio de sus asociados o de otra forma..." y que "... la exención de que se trata no es una disposición caprichosa del legislador, sino que tiene sentido dentro del régimen del gravamen y del resto de las normas del sistema tributario, para evitar una inconsistencia en la mecánica de la gabela, además de resultar respetuosa de sus principios de generalidad y neutralidad. En efecto, los socios de las cooperativas de trabajo ponen a disposición de esos entes sus servicios personales, los que, a su vez, son ofrecidos y concretados por éstos en el mercado. Así, se libera del pago del gravamen a los asociados ante una situación donde, al no poderse hablar de "relación de dependencia" en sentido estricto entre ellos y la cooperativa, se podría caer en el otro extremo, esto es, considerar que al no existir tal vinculación, habría obligación por parte del prestador del servicio (asociado) de añadir el gravamen en el precio ("retorno cooperativo") de su labor, situación que lo colocaría en clara desventaja ante una situación que, de hecho, y como se dijo, resulta de similar especie a la relación laboral.

En definitiva, consagra la interpretación originalmente adoptada por la Administración en el Dictamen (DAT) 66/92 cuando consideró que, en el IVA:

- \* la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, está exenta, y
- \* la operación entre la cooperativa y los terceros está gravada.

#### Contribución especial sobre el capital de las cooperativas:

Es un impuesto aplicable exclusivamente el capital en las cooperativas, instrumentado por ley 23427 y reglamentado por decreto número 1948. Una parte del mismo se destinara a las provincias y otra a la nación. Los seleccionados a este último ámbito junto a otros recursos integran un fondo que tiene previsto dentro de sus finalidades: promover la educación cooperativas a nivel primario, secundario y terciario.

Promover la creación y desarrollo de cooperativas en todos los actores económicos.

Además pueden aplicarse parte de esos fondos aprestamos más beneficioso para las cooperativas, promoción de exportaciones, financiamiento inversiones, etcétera.

Dice el art 6 de la referida ley: “Establécese con carácter transitorio una contribución especial que se aplicará en todo el territorio de la Nación, sobre los capitales de las cooperativas inscriptas en el registro pertinente de la Secretaría de Estado de Acción Cooperativa de la Nación determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, al cierre de cada ejercicio económico y durante VEINTIOCHO (28) períodos fiscales. La reglamentación fijará el procedimiento a seguir en los casos en que no se efectúen balances anuales. (Expresión "VEINTICUATRO (24) períodos fiscales" sustituida por expresión "VEINTIOCHO (28) períodos fiscales", por art. 6° de la ley 26545)



Se calcula sobre el capital cooperativo que resulta de la diferencia entre activos y pasivo computable al fin de cada período anual (art 7)

Hay previsiones específicas respecto de cómo computar el activo y pasivo pero por su extensión no es objeto de tratamiento en este trabajo.

#### Régimen simplificado para pequeños contribuyentes:

Se trata de régimen que libera a los contribuyentes alcanzados de las obligaciones que generan otros tributos en la órbita nacional (impuestos a las ganancias, impuestos valor agregado) como así también se exime de las exigencias del sistema provisional, reemplazándolo por una contribución única, mensual y fija.

El único tipo de cooperativas que puede optar por este régimen son las cooperativas de trabajo. También los socios de cooperativas de trabajo, en cuyo caso la entidad actúa como agente de retención

#### Conclusión. El cooperativismo en perspectiva.

En general en nuestro país se evidenció una evolución en lo que refiere a la concepción de la política social que desemboca en la incorporación de la política denominada de economía social.<sup>23</sup> Se ha institucionalizando la “política social de economía social” focalizada en los sectores pobres y/o con problemas de empleo y dirigida a su inclusión en el mercado.

Estas instancias de institucionalización pueden visualizarse a través de:

---

<sup>23</sup> José Luis Coraggio, La presencia de la Economía social y solidaria y su institucionalización en América Latina. publicado en <http://www.coraggioeconomia.org/index.htm>

La creación de la misma Secretaría de Economía Social y Desarrollo Local, hoy llamada Secretaría de Economía Social, como parte del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

La integración del INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, encargado de legislar, controlar y promover la economía social con respecto a Cooperativas y Mutuales) dentro del Ministerio de Desarrollo Social.

El reciente programa “Argentina Trabaja”, que impulsó a formación de cooperativas como parte de la política de inserción, donde los equipos del INAES asumen la capacitación de los futuros cooperativistas.

La creación en el año 2004 del Registro Nacional de “Efectores de Desarrollo Local y Economía Social” para registrar individualmente a los microemprendedores sociales con el fin de permitirles salir de la informalidad y acceder a una forma simplificada de personería fiscal: el llamado “Monotributo Social”, que permite a las personas físicas inscriptas realizar actividades de comercio con factura y les da acceso al sistema de seguridad social.

En el año 2006 se promulgó la Ley Nacional 26.117, “De promoción del microcrédito para el desarrollo de la economía social” y, siempre bajo el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, se creó la Comisión Nacional de Microcrédito (CONAMI), a la que se asignó un presupuesto anual de 25 millones de dólares. De esta manera, el Estado asumió el compromiso de promover el microcrédito (a tasas subsidiadas) con fondos públicos.

A partir de 2006 el Ministerio de Educación impulsó la creación de Tecnicaturas de Economía Social y Desarrollo Local. Como resultado, más de una decena de provincias apoyaron la incorporación de estos programas de formación de técnicos.

En el año 2009 se promulgó la Ley No 26.355/2009 de “Marca Colectiva” con el objetivo de “mejorar la capacidad de venta de los agrupamientos de las Unidades Económicas, organizar estrategias comunes de producción y comercialización, desarrollo en escala, visibilidad, diferenciación e identificación cualitativa de sus productos en relación con los valores que los determinan a través de un signo distintivo de identificación y nombre propio, campañas de marketing y/o posicionamiento, exposición y ventas”.

En Junio del 2011 se promulgaron modificaciones a la Ley de Quiebras, que establecen la prioridad a los trabajadores para adquirir un crédito y continuar con la producción de la empresa. Esta iniciativa legislativa conlleva un reconocimiento de las empresas recuperadas y de su estatus como asociación de trabajadores autogestionados en abierto conflicto con el capital, y les da derecho al apoyo del Estado.

Recientemente, el programa “Argentina Trabaja” tenía el objetivo de promover la integración de hasta 100.000 trabajadores desocupados a nuevas cooperativas de trabajo. El programa preveía un fondo de de salarios y materiales por un periodo limitado, confiando en que las cooperativas podrán seguir funcionando sin tales subsidios. En todo caso, se evidencia que estos programas ven la Economía Social no como una alternativa a las empresas de capital o públicas, sino como una opción para suplir, al menos parcialmente, la insuficiencia de las políticas de inversión y generación de empleos por esos actores.

Esto se evidencia de manera clara si se atiende a que la Economía Social funcionó desde el Ministerio de Desarrollo Social y no desde el de la Producción. Creemos estos fueron límites institucionales para la efectivización de una ciudadanía plena, no obstante las buenas intenciones.

A imitación de la iniciativa del gobierno nacional, durante la década se generalizó asimismo la formación de instancias gubernamentales (a nivel provincial y/o municipal) a cargo de promover la economía social. Es necesario resaltar que tales instancias tienen generalmente el nivel de Direcciones (por debajo de

subsecretarías de gobierno) y están ubicadas en los equivalentes de un Ministerio de Desarrollo Social, a cargo de las políticas dirigidas a los sectores pobres y vulnerables.

Estas medidas nos llevan a considerar que hay una reflexión conciente del papel cooperativo en la economía social. De todas maneras la ubicación (y la simbología que ello expresa) del INAES dentro del Ministerio de Desarrollo Social refleja una concepción aún no suficientemente internalizada de hasta el donde de la economía solidaria.

En Argentina la Economía social y sus instituciones surgen o se abren paso como un elemento más de estrategias sociales y políticas de inserción o reinserción de sectores excluidos al mismo régimen económico que los excluyó, sin que impliquen una propuesta de cambio en el régimen social de acumulación.

Es necesaria una propuesta de mayor alcance, que le asegure un lugar prominente en un proyecto de desarrollo integrado.

Uno de los desafíos que aquí ha de plantarse es el del financiamiento, donde el Mercosur debiera jugar un rol trascendente.

En lo que a los impuestos refiere hicimos notar la ausencia de una normativa que en forma sistemática e integral regule el quehacer cooperativo en general y sea respetuosa de su axiología.

En lo sustancial, reflexionamos sobre la inconstitucionalidad de prácticas impositivas provinciales, reproductoras de mecanismos violatorios del régimen de coparticipación federal constitucionalizados por la reforma de 1994.

Hicimos también mención a problemas de inseguridad jurídica que las lagunas normativas generan y postulamos la necesidad del reconocimiento de la naturaleza propia de la entidad cooperativa para así propiciar las condiciones para un mejor desenvolvimiento de la economía social.

## **Bibliografía.**

Susana Hintze, María Victoria Deux Marzi y María Ignacia Costa, “Los organismos públicos de promoción del trabajo asociativo autogestionado en la Argentina”, 2009.

José Luis Coraggio, La presencia de la Economía social y solidaria y su institucionalización en América Latina

Silvina Lavalle, “Cooperativas, Aspectos legales, Impositivos, laborales y contables”; 2009, Aplicación tributaria S A

Moin, Eduardo Marcos.” las cooperativas deben pagar el impuesto a las ganancias” Enciclopedia Infojus

Beatriz, Susana Rattenbach/ Osvaldo, García

Verón, Alberto Víctor; Tratado de la Cooperativas; 2009

Aarón Gleizer en “Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur, Ed.

Intercoop. Coordinador: Ccogna.

Sagües Nestor P. “La cooperativa en el mundo de hoy” Cuadernos de cultura cooperativa. Ed. Intercoop

Oklander, Juan. “las cooperativas de trabajo y el IVA” Práctica Profesional 2011-149, 12/09/2011, [www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

Goñi, Enrique Bulit “impuestos sobre los ingresos brutos” Ed.

Depalma, 1986

Mario Elgue, "La economía Social: por un empresariado nacional y democrático". Bs. As. ,Capital Intelectual,2007

José Luis Coraggio, La presencia de la Economía social y solidaria y su institucionalización en América Latina. publicado en <http://www.coraggioeconomia.org/index.htm>

El acto cooperativo de trabajo y su exclusión de la relación de dependencia

Salthú, Juan G. Publicado en: DT2011 (septiembre),  
[www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)

Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada; María Angélica Gelli,2005