

Jornadas sobre el Tratamiento Tributario de las Cooperativas

Presentación

Las Jornadas sobre el Tratamiento Tributario de las Cooperativas tuvieron por objetivo evaluar las razones que fundamentan un régimen especial para las entidades cooperativas y analizar técnicamente la situación vigente con particular consideración de los principales gravámenes.

Su organización estuvo a cargo del Gabinete Cooperativo dependiente del Departamento de ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Sur y contaron con el auspicio del Colegio de Graduados en ciencias Económicas de Bahía Blanca y de la Asociación Intercooperativa Regional.

El evento fue reservado a graduados universitarios, como miembros activos, y a no graduados con probada participación en entidades cooperativas, en calidad de observadores. Se registraron 42 inscripciones al cierre del plazo fijado para su formalización, incluyendo profesionales provenientes del medio bahiense, ciudades vecinas, Capital Federal y provincia de Río Negro.

Los participantes designaron como Presidente de las Jornadas al Cr. Rubén Alfredo Masón, Director del Gabinete Cooperativo de la U.N.S., y como Secretario al Cr. Juan José Carrizo, docente del citado organismo.

Las sesiones se desarrollaron en dependencias del Departamento de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Sur, ubicadas en 12 de Octubre y Perú, de Bahía Blanca, durante los días 6,7 y 13 de mayo de 1977.

Conclusiones

I

La ley N° 20.337, instituto de orden nacional que rige actualmente en materia de cooperativas, tanto en su texto dispositivo como en su exposición de motivos hace constante referencia -expresa e implícitamente- a la "naturaleza particular" de estas entidades, que no sólo atiende a su configuración jurídica -lo que ha impedido al legislador encuadrarlas en las tradicionales formas de sociedad o asociación- sino que también trasciende a las modalidades de su operatoria y a la función que les corresponde.

Los "caracteres peculiares" que resultan "esencialmente configurativos" de esa naturaleza particular de las cooperativas están enunciados por la propia ley y pueden ser así sistematizados:

- a) Constituyen entidades de servicio formadas por los propios usuarios y no entidades lucrativas, ya que:
 - sus excedentes son retornados a los asociados en proporción al uso de los servicios

- en caso de llegar a prestar servicios a no asociados, los excedentes que generen estas operaciones deben destinarse a reserva;
 - sus reservas son irrepartibles, no teniendo los asociados derecho alguno sobre las mismas;
 - si se disuelven, ingresa al Estado el sobrante patrimonial que resulte de su liquidación;
 - el capital aportado no otorga derecho a retribución alguna salvo disposición estatutaria expresa y en este caso sólo puede conocerse un interés limitado.
- b) En ellas la adhesión y el retiro tienen carácter voluntario y libre, sin restricciones políticas, religiosas, de nacionalidad, región o raza y sin limitaciones en el número de asociados y en el capital.
- c) Procuran afianzar el valor del hombre en las relaciones económicas, concediendo un solo voto a cada asociado independientemente del monto de capital aportado, no otorgando ventajas ni privilegios a sus componentes y brindando un lugar primordial a la educación y a la acción integrativa.
- d) Son de duración ilimitada, no pueden transformarse en sociedades comerciales o entidades de otra naturaleza jurídica y las cuotas sociales que constituyen su capital sólo pueden transferirse entre asociados.

Tan distintiva es la naturaleza de las entidades cooperativas que su singular actividad económica ha llevado a que la ley argentina -siguiendo la moderna doctrina jurídica y la legislación positiva más actualizada- institucionalizara el concepto del "acto cooperativo", subrayando que el mismo "no implica operación de mercado sino la realización de un servicio social".

Por lo tanto, a una realidad distinta resulta lógica la adopción de un tratamiento tributario distinto y especialmente adaptado a dicha realidad, evitando encuadrar o asimilar las cooperativas a lo que difiere de su naturaleza particular.

Si ese tratamiento tributario especial para las entidades cooperativas debe o no constituir además un instrumento de fomento estatal a las actividades de las mismas, es cuestión que hace a la política económico-social de gobierno y no configura tema de análisis de estas Jornadas.

II

Para el estudio de la actual situación tributaria de las entidades cooperativas y ante la amplia gama de gravámenes vigentes, se ha optado por agrupar los mismos de acuerdo al siguiente criterio:

Tributos sobre las rentas

Las cooperativas no deben ser consideradas sujetos de los tributos que gravan las rentas, en virtud de la inexistencia de lucro o fines de lucro en el cumplimiento de su actividad.

Los excedentes que en concepto de retornos distribuyen las cooperativas entre sus asociados representan ajuste de precio de sus servicios. Por lo tanto, los retornos serán o no imponibles para sus titulares en la medida en que deriven o no de operaciones que configuren ingresos gravables o gastos deducibles.

Con respecto a la legislación vigente, se considera procedente que la ley de impuesto a las ganancias explicita la no sujeción de las cooperativas en lugar de otorgarles un tratamiento de exención.

En materia de retornos, dicha ley no contempla el criterio de que ellos deben merecer el mismo trato impositivo que las operaciones de las cuales derivan.

Al margen y con relación a la exención establecida para los retornos e intereses de cooperativas de consumo, el alcance de este concepto -de acuerdo con la ley de cooperativas- comprende el consumo de bienes y servicios.

Tributos sobre los patrimonios

Cuando se tiende a gravar los patrimonios en tanto estén aplicados a finalidades lucrativas, las cooperativas no deben ser consideradas sujetos de este tipo de tributos en virtud de su carácter no lucrativo. Caso contrario, al no generarse el lucro que presupone el tributo para atender su pago, se irá reduciendo sucesivamente la fuente del gravamen y haciendo peligrar la vida de la entidad.

Con respecto a la legislación vigente, las cooperativas no están específicamente contempladas dentro de la enumeración de los sujetos pasivos que hace la ley de impuesto sobre los capitales, no cabiendo su inclusión dentro de los términos "sociedades", "asociaciones civiles", "fundaciones" o "empresas o explotaciones unipersonales" enunciados por el artículo 2º por cuanto las cooperativas conforman un ente jurídico de naturaleza particular. La ley tampoco hace referencia a las cooperativas en las exenciones a dicho impuesto establecidas en el artículo 3º ni en las deducciones dispuestas por el artículo 11.

La circunstancia de que la ley en cuestión procura gravar los patrimonios "con fines de especulación o lucro", surgiría no sólo de la mención contenida en el inciso c) del artículo 2º sino también de las exenciones explícitas de tipo subjetivo que benefician a entidades sin fines de lucro. Además, el concepto de capital instituido por el artículo 4º ("diferencia entre el activo y el pasivo al fin del ejercicio") no condice con la noción de "capital cooperativo" que surge de la ley Nº 20.337 y que se limita a las cuotas sociales suscriptas por los asociados, pues en las cooperativas las reservas sociales son irrepartibles y en caso de extinción el sobrante patrimonio se destina al Estado.

Lo expuesto precedentemente lleva a concluir que en el caso del impuesto que grava el capital de las empresas nos encontramos ante una situación de no sujeción implícita respecto a las entidades cooperativas.

Este criterio se ve confirmado en la opinión emitida por el actual Secretario de Estado de Hacienda de la Nación, en ejercicio de sus funciones al momento de sancionarse la ley Nº 21.287, en el sentido de que la legislación tributaria argentina otorga a las cooperativas un tratamiento especial, que no ha sido modificado en cuanto a los impuestos sobre los ingresos y los patrimonios". De igual modo, cabe señalar el pronunciamiento de la Dirección General Impositiva (Región Córdoba - Fiscalización Interna) que expresa que "las entidades cooperativas no están alcanzadas con el mencionado gravamen, en razón de que no se encuentran incluidas en el artículo 2º de la ley Nº 21.287, como sujetos pasivos del impuesto".

En cuanto al tratamiento tributario de las cuotas sociales que constituyen el capital de las cooperativas, corresponde concluir que si las mismas no se encuentran alcanzadas

por el impuesto al capital (ley N° 21.287) lo están por el impuesto al patrimonio neto (ley N° 21.282) que grave a sus titulares.

Tributos sobre las transacciones

Desde el punto de vista económico, en nuestro idioma se denominan "transacciones" a "las operaciones de compra y venta que se realizan en las Bolsas y en general toda actividad económica de mercado".

La función cooperativa, por el contrario, se efectúa a través de esa singular operación económica que constituye el "acto cooperativo", concepto que la ley N° 20.337 introduce a partir de 1973 en nuestra legislación positiva y cuya caracterización brinda su exposición de motivos. Con el apoyo de la doctrina jurídica y la legislación comparada más reciente, se deslinda el ámbito de la economía cooperativa y la de mercado y se establece que el acto cooperativo no implica operación de mercado ni contrato de compra-venta sino la realización de un servicio social.

Dentro de este enfoque, cuando las cooperativas operan con sus asociados no efectúan transacciones y, en consecuencia, su operatoria no debe encontrarse alcanzada por los tributos destinados a gravar las mismas.

La doctrina tributaria indica que los gravámenes sobre las transacciones exigen esencialmente la existencia de un proceso de cambio para aplicar el tributo. Pero dentro de la estructura cooperativa no se verifican procesos de cambio: la riqueza es objeto de movimientos internos propios del objeto social que no constituyen más que distribuciones físicas o, en general, prestaciones de servicio. La negación de tal realidad crea inclusive problemas de doble o triple imposición sobre lo que en realidad configura un solo sujeto económico.

Con respecto a la legislación vigente, los argumentos precedentes y su consecuente conclusión constituyen base de análisis para diversos tributos: impuesto al valor agregado, impuesto a los ingresos brutos, etc. En ellos se hace necesario que la legislación tome debida cuenta de la realidad económica y específicamente del sistema cooperativo como una faceta muy particular de esa realidad.

En lo que se refiere al impuesto a las actividades lucrativas o con fines de lucro, que se reimplantó en 1976 y rige aún en algunas jurisdicciones, las cooperativas no deben ser consideradas sujetos del tributo por no existir lucro o fines de lucro en su actividad, circunstancia fundada más arriba y avalada por la doctrina y la legislación cooperativas.

Otros tributos

Con relación a la situación de las cooperativas ante los tributos no analizados, se considera necesario atender a la naturaleza particular de estas entidades a efectos de determinar si procede o no su sujeción a los mismos, y en caso afirmativo, para encuadrarlas debidamente en los tratamientos diferenciales que pudieran existir o corresponder.