

# Tratamiento tributario de las cooperativas en Argentina

Rubén Alfredo Masón

Contador público

Profesor titular (jubilado) de la Universidad Nacional del Sur (Bahía Blanca, Argentina)

Consultor institucional de empresas cooperativas

mason@rcc.com.ar

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/dec-18-2021pp203-240>

Recibido: 02.07.2021

Aceptado: 16.10.2021

---

**Sumario:** 1. Introducción.—2. El principio tributario de la equidad.—3. La cooperativa, una empresa diferente.—4. Necesidad de un tratamiento tributario especial.—5. Clasificación de los tributos.—6. Impuestos sobre las rentas.—7. Impuestos sobre los patrimonios.—8. Impuestos sobre las transacciones.—9. Promoción de las cooperativas.—Bibliografía.

**Resumen:** Después de ahondar en el alcance que debe otorgarse al principio de la equidad tributaria, el autor enumera algunas particularidades que surgen de la propia naturaleza de las cooperativas y sostiene que esos rasgos distintivos requieren un tratamiento tributario de estas entidades diferente al que se aplica a otras organizaciones empresariales. A continuación recorre la situación de las cooperativas en los distintos impuestos vigentes en Argentina, para finalizar analizando una variada documentación referida a la promoción de las cooperativas tanto a nivel global como en su país.

**Palabras clave:** Tratamiento tributario, equidad y cooperativas.

**Abstract:** After delving into the scope that should be granted to the principle of tax equity, the author lists some particularities that arise from the very nature of cooperatives and argues that these distinctive features require a different tax treatment of these entities that applied to other business organizations. Next, he goes through the situation of cooperatives in the different taxes in force in Argentina, to finish analyzing a varied documentation referring to the promotion of cooperatives both globally and in his country.

**Keywords:** Tax treatment, equity and cooperatives.

## 1. Introducción

Los tributos constituyen, en primer lugar, el más importante de los recursos financieros que obtiene el Estado —mediante su poder de imperio— para hacer frente a los gastos públicos.

Pero al margen de esa finalidad estrictamente fiscal, también los tributos constituyen una eficaz herramienta de la política económica y social que desee implementar cada gobierno.

Sobre la base de esta doble característica del tributo —recurso financiero por un lado y herramienta política por el otro— dividiremos en dos partes el análisis de nuestro tema.

En primer lugar nos ocuparemos de las cooperativas como sujetos del ámbito tributario, es decir, como simples contribuyentes del tesoro público. Y luego contemplaremos la utilización del régimen tributario por parte del Estado como instrumento para influir, favorable o perjudicialmente, en el desarrollo de las cooperativas.

## 2. El principio tributario de la equidad

Hace varios siglos que los estudiosos se vienen ocupando de formular reglas fundamentales que sirvan de guía en la elaboración de todo régimen tributario. Y si bien no se ha alcanzado un consenso universal en la materia, la enunciación que bajo el rótulo de «cuatro cánones de la tributación en general» expresara hace casi doscientos cincuenta años el famoso economista y filósofo escocés Adam Smith, considerado el padre de la economía clásica, sigue conservando todavía indudable actualidad.

El primero de esos «cánones» expresa que todos los ciudadanos debemos contribuir en una justa proporción para sufragar los gastos del Estado<sup>1</sup>. Pero, ¿cuál es la justa proporción en que cada uno debe contribuir a resolver los gastos del Estado?

La Constitución Nacional de Argentina, que en su artículo 4 se refiere a las «contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso», da respuesta a esa pregunta en su artículo 16: «la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas».

---

<sup>1</sup> «Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado». (Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Adam Smith, 1776).

Esto no significa una igualdad aritmética, no quiere decir que todos deban pagar la misma cantidad. Igualdad en materia tributaria implica igualdad entre los iguales, es decir, trato tributario igual ante iguales circunstancias.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ha aclarado reiteradamente el concepto de igualdad tributaria que enuncia la Constitución Nacional. Casi una centuria atrás definía en uno de sus pronunciamientos que «la falta de equidad es violatoria del principio de igualdad que consagra como base de todo impuesto el art. 16 de la Constitución Nacional»<sup>2</sup>. Y más cerca en el tiempo, otra de sus sentencias precisó debidamente esta premisa al sostener que se refiere a la igualdad de trato en iguales circunstancias, por lo que nada impide que en situaciones diferentes la legislación las contemple de forma distinta<sup>3</sup>.

Es más, constituye jurisprudencia añeja del máximo tribunal judicial argentino la referida a la necesidad de que los legisladores estén atentos a las diferencias que puedan existir en la realidad económica al momento de imponer normas de carácter tributario<sup>4</sup>.

Cabe preguntarnos, entonces, si las cooperativas representan una realidad distinta en el quehacer empresario que amerite ser consideradas de manera específica por la legislación tributaria.

### 3. La cooperativa, una empresa diferente

Si bien las particularidades que surgen del análisis de los rasgos característicos de la peculiar naturaleza de las cooperativas argentinas son abundantes, nos detendremos solamente en cinco de ellas que tie-

---

<sup>2</sup> CSJNA, fallo 149:417 del 18 de noviembre de 1927.

<sup>3</sup> «El principio de igualdad como base del impuesto, que establece el art. 16 de la Constitución —ha dicho repetidamente esta Corte— sólo exige que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. En materia impositiva, el citado art. 16 no impide —en ausencia de otra norma constitucional específica de naturaleza prohibitiva— que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo» (CSJNA, fallo 316:2797 del 9 de diciembre de 1993, voto de los ministros Dres. Carlos S. Fayt y Enrique S. Petracchi).

<sup>4</sup> «La garantía consagrada por el art. 16 de la Constitución al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias, que puedan presentarse a su consideración» (CSJNA, fallo 150:89 del 12 de diciembre de 1927).

nen suma relevancia al considerar el tratamiento tributario de estas entidades.

### *El resultado cooperativo*

Cuando en el lenguaje cooperativo se habla de excedentes en lugar de ganancias no se trata de una simple elección idiomática, sino de utilizar el término adecuado a la singularidad de un sistema de organización empresarial que reintegra los resultados positivos del balance anual en virtud de su carencia de espíritu lucrativo<sup>5</sup>, pues los excedentes surgen fundamentalmente de un exceso en el precio que la cooperativa percibió de sus asociados por la prestación de sus servicios.

El tercero de los principios universales que deben observar las cooperativas para ser consideradas tales, establecidos por la Alianza Cooperativa Internacional en esa suerte de plataforma doctrinaria que representa la Declaración de Identidad Cooperativa, afirma que los excedentes son de propiedad de los asociados y a ellos deben retornar en la medida que cada uno contribuyó a formarlos, a no ser que los propios asociados decidan voluntaria y democráticamente aplicarlos al desarrollo de las actividades de la cooperativa o a establecer nuevos servicios comunes<sup>6</sup>.

La legislación argentina recoge el precepto doctrinario y define el destino de los excedentes repartibles de cada ejercicio social, obligando a derivar un cinco por ciento a la reserva legal, otros porcentajes similares a fondos específicos que deben ser utilizados en el transcurso del siguiente ejercicio, el eventual pago de un interés limitado a las cuotas

---

<sup>5</sup> Si bien la ley argentina de cooperativas no lo explicita, el carácter no lucrativo surge implícitamente de su propio texto y recientemente la Administración Federal de Ingresos Públicos ha incluido a las cooperativas dentro de las entidades sin fin de lucro (Resolución AFIP n.º 4667 del 30 de enero de 2020).

<sup>6</sup> «Participación económica de los asociados: Los asociados contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo controlan democráticamente. Por lo menos una parte de ese capital es generalmente propiedad común de la cooperativa. Los asociados reciben habitualmente una compensación limitada, si es que la hay, sobre el capital que han suscrito como condición para serlo. Los asociados asignan los excedentes para cualquiera de los siguientes propósitos: desarrollar la cooperativa, posiblemente mediante la creación de reservas, de las cuales al menos una parte será indivisible; beneficiar a los asociados en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y apoyar otras actividades aprobadas por según lo aprueben los asociados» (Declaración de Identidad Cooperativa aprobada por la Alianza Cooperativa Internacional en su Congreso del Centenario, Manchester, 23 de septiembre de 1995).

sociales de capital y el resto como reintegro a los asociados en estricta proporción al uso que hayan hecho de los servicios de la cooperativa<sup>7</sup>.

Es cierto que en una cooperativa pueden existir además resultados positivos que no surjan de la prestación de servicios a sus asociados, ya sea porque deriven de operaciones con no asociados reglamentariamente autorizadas o porque los hubiese obtenido de lo que la normativa contable denomina «operaciones ajenas a la gestión cooperativa».

Pero esta clase de resultados no generan excedente repartible y por imperio legal deben destinarse a una reserva especial que, como todas las reservas de una cooperativa, tiene en Argentina carácter de irrepartible y su destino final será el erario público.

### *El capital cooperativo*

La ausencia de fin de lucro en la actividad de las cooperativas también está presente en los principios doctrinarios y en las normas legales que regulan el rol del capital en estas entidades.

En primer lugar, el capital no tiene poder decisorio en una cooperativa, pues en ella es «el ser» y no «el tener» lo que otorga derechos políticos a sus asociados, como surge de la fórmula «un miembro, un voto»<sup>8</sup>.

Tampoco el capital es en las cooperativas esa suerte de embudo al que caerá todo el resultado de la gestión, como sucede en las empresas lucrativas. El capital está considerado en el sistema cooperativo solamente como uno de los factores que hacen posible la empresa, y su contribución —en caso de ser retribuida— consistirá a lo sumo en un interés limitado<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> «Se consideran excedentes repartibles sólo aquellos que provengan de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados. De los excedentes repartibles se destinará: 1.º El cinco por ciento a reserva legal; 2.º El cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal; 3.º El cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativas; 4.º Una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto, el cual no puede exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento; 5.º El resto para su distribución entre los asociados en concepto de retorno» (artículo 42 de la ley nacional de cooperativas n.º 20337, publicada el 15 de mayo de 1973).

<sup>8</sup> «Conceden un solo voto a cada asociado, cualquiera sea el número de sus cuotas sociales» (Ley n.º 20337, artículo 2, inciso 3.º).

<sup>9</sup> «Reconocen un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital» (Ley n.º 20337, artículo 2, inciso 4.º).

Finalmente, otra de las particularidades del capital cooperativo radica en que sus titulares no tienen derecho alguno sobre el resto de los rubros componentes del patrimonio neto de la entidad, como sucede en las empresas lucrativas, donde los dueños del capital son también dueños de las reservas y de los resultados<sup>10</sup>.

### *Las reservas cooperativas*

Las reservas de una cooperativa, sea que procedan del porcentaje de los excedentes repartibles que deba destinarse a tal fin y de los derechos de ingreso que eventualmente puedan establecerse por vía estatutaria, o que se hayan formado con los excedentes no repartibles, es decir, los derivados de la gestión cooperativa con no asociados<sup>11</sup> o de operaciones ajenas a la gestión cooperativa, revisten el carácter de irrepartibles, aún en caso de disolución<sup>12</sup>.

Si una cooperativa se disolviese, las reservas sociales —subsumidas en el sobrante patrimonial producto de su liquidación— tienen en Argentina un destino desinteresado: la ley de cooperativas establece que deberán ingresar al Fisco correspondiente al domicilio de la respectiva cooperativa con destino a la promoción del cooperativismo.

### *Un solo sujeto económico*

Las operaciones entre las cooperativas y sus miembros tienen un carácter muy especial, porque se trata de los denominados «actos cooperativos».

En Argentina, la Exposición de Motivos de la actual ley de cooperativas, que data del año 1973, comenta que ese concepto ha sido tomado de la ley de Brasil en la materia, dictada en diciembre de 1971 y según la cual el acto cooperativo no implica operación de mercado ni contrato de compraventa.

---

<sup>10</sup> «En caso de retiro, exclusión o disolución, los asociados sólo tienen derecho a que se les reembolse el valor nominal de sus cuotas sociales integradas, deducidas las pérdidas que proporcionalmente les correspondiera soportar» (Ley n.º 20337, artículo 36).

<sup>11</sup> «Los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados autorizada por esta ley se destinarán a una cuenta especial de reserva» (Ley n.º 20337, artículo 42 *in fine*).

<sup>12</sup> «Establecen la irrepartibilidad de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en casos de liquidación» (Ley n.º 20337, artículo 2, inciso 12).

Pero mientras la legislación brasileña define a los actos cooperativos como los practicados entre las cooperativas y sus miembros o por dos cooperativas entre sí cuando están asociadas<sup>13</sup>, la ley argentina es mucho más amplia al incluir como tales los realizados entre dos cooperativas aunque no estén asociadas y, en lo atinente a las cooperativas, todos los demás actos jurídicos relacionados con el logro de los fines institucionales<sup>14</sup>.

Nuestra opinión no coincide con esa mayor amplitud porque consideramos que el acto cooperativo implica la existencia de un solo sujeto económico, aunque se trate de dos personas jurídicamente distintas (la cooperativa y el asociado), ya que ambas persiguen el mismo objetivo no transaccional.

Precisamente, este el criterio que ha seguido la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, aprobada por el Consejo Consultivo de la región Américas de la Alianza Cooperativa Internacional en reunión realizada en San José (Costa Rica) el 22 de julio de 2008<sup>15</sup>.

Para ser considerada acto cooperativo, a nuestro entender, una operación debe tener como correlato el derecho al retorno, instituto al que el eminente economista argentino Julio H. G. Olivera calificara en uno de sus invalorable aportes científicos como «el principio de Howarth», en recordación de Charles Howarth, el más destacado de los veintiocho trabajadores que fundaron en 1844 la Rochdale Society of Equitable Pioneers, entidad que sentó las bases del movimiento cooperativo moderno.

### *Encuadramiento jurídico*

A diferencia de su antecesora, la ley argentina vigente incluye en su artículo 2 una definición de cooperativas<sup>16</sup> y en su Exposición de Moti-

---

<sup>13</sup> «Denominanse actos cooperativos los practicados entre las cooperativas y sus asociados, entre éstos y aquellas y por las cooperativas entre sí cuando están asociadas, para la consecución de los objetivos sociales. El acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compra y venta de producto o mercadería» (Ley brasileña n.º 5764, artículo 79).

<sup>14</sup> «Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas» (Ley n.º 20337, artículo 4).

<sup>15</sup> «Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo» (Ley Marco, artículo 7).

<sup>16</sup> «Las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios» (Ley n.º 20337, artículo 2).

vos se manifiesta que «procura caracterizarlas con el mayor rigor posible mediante la enunciación de sus rasgos fundamentales», los que están precisados en los doce incisos de ese artículo.

Sin embargo, la norma legal no se define en cuanto a si las cooperativas deben ser consideradas asociaciones o sociedades. Al respecto, los autores del proyecto de ley expresaron que en ese momento se trataba de una «cuestión arduamente debatida en el país y en el extranjero» y por ello se limitaron «a caracterizarlas, dejando así abierto un amplio campo para los desarrollos doctrinarios y jurisprudenciales».

Reconocieron además la existencia de «fundados argumentos en favor de ambas posiciones y aun de aquellas que las definen como asociaciones en forma de sociedad o como un *tertium genus* distinto de unas y otras». Pero de la lectura de los distintos artículos de la ley surge que en sus redactores prevalecía el criterio favorable a que se trata de un género distinto al de esas dos figuras jurídicas.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia posterior<sup>17</sup> dejaron sentado que las cooperativas tienen una naturaleza jurídica particular que difiere de la correspondiente a las sociedades y a las asociaciones, hasta que la duda finalmente se despejó cuando el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por la ley n.º 26994 y vigente desde agosto de 2015, en la clasificación que hace de las personas jurídicas privadas en su artículo 148, colocó a las cooperativas (sin ningún tipo de aditamento) en un lugar específico (inciso g), al margen de las sociedades (inciso a) y las asociaciones (inciso b).

Por lo tanto y de manera concluyente, ha quedado aclarado en la legislación argentina que las cooperativas tienen una naturaleza jurídica particular y distinta de las sociedades y las asociaciones.

---

<sup>17</sup> Algunos ejemplos: «Los actos que las cooperativas realizan con sus asociados poseen una naturaleza jurídica peculiar, no pueden reputarse como operaciones de mercado, ni contratos de compraventa, y no son, en consecuencia, susceptibles de ser identificados con un contrato civil o comercial» (Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, fallo del 18 de agosto de 1981, Acuerdos y Sentencias, Tomo 1981-II). «El acto cooperativo es la esencia de la naturaleza jurídica del sistema que deslinda el ámbito de la economía cooperativa de la del mercado y fija las fronteras en que operan, no implicando operación de mercado sin un servicio social» (Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, fallo del 8 de mayo de 1985). «Resulta claro que las cooperativas no persiguen fines de lucro y sus actos no constituyen actos de comercio, situación que muchas veces no es tenida en cuenta a la hora de analizar una situación jurídica compleja. En tal inteligencia, los actos realizados por las asociaciones cooperativas, cuando se realiza entre la institución y un socio, son cooperativos» (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, fallo del 24 de agosto de 2006).

#### 4. Necesidad de un tratamiento tributario especial

Al configurar una realidad distinta, resulta lógico que —volviendo al principio de la equidad tributaria— corresponda a las cooperativas un tratamiento tributario también distinto y adaptado a esa realidad, evitando encuadrar o asimilar las cooperativas a lo que difiera de su particular naturaleza.

Lamentablemente, esto no ocurre en la legislación tributaria argentina y son muchos los casos en que se hacen aparecer como franquicias o beneficios otorgados a las cooperativas lo que verdaderamente no representa otra cosa que la inexistencia de hecho imponible.

Pero, además, cuando las cooperativas encuadran como sujetos de determinado gravamen porque en verdad existe hecho imponible, nos encontramos en no pocas oportunidades con una serie de dificultades derivadas de que la legislación aplicable ha sido formulada en términos de actividad lucrativa, a la cual no debería asimilarse la actividad cooperativa.

Resumiendo, podemos concluir que lo importante en materia tributaria es atender a la naturaleza propia de las cooperativas para determinar si procede o no su sujeción a determinado tributo. Y en caso de que resulten sujeto de la obligación tributaria, también habrá que atender a esa particular naturaleza para encuadrarlas debidamente en los tratamientos que pudieran existir o corresponder en el tributo en cuestión.

Sin embargo, muchas veces esos postulados se omiten porque el legislador, más preocupado por allegar ingresos a un tesoro fiscal que suele resultar insuficiente para satisfacer la demanda creciente de gasto público, prefiere «cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias, que puedan presentarse a su consideración», si se nos permite utilizar palabras de una de las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina a la que hicimos referencia precedentemente.

Tampoco hay que olvidar que también voceros del sector lucrativo de la economía, cuando ven complicada su actividad empresarial por la acción de las cooperativas en el mercado, suelen esgrimir el argumento de la «competencia desleal» al criticar tratamientos tributarios que solamente reconocen las particularidades específicas de la empresa cooperativa.

#### 5. Clasificación de los tributos

Una conocida clasificación de los tributos es la que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los impuestos son las obligaciones establecidas por el Estado sin que exista ninguna contraprestación directa hacia el contribuyente, es decir, representan un medio de financiación de los servicios públicos denominados indivisibles.

Las tasas, en cambio, constituyen aportes que los particulares hacen al Estado para financiar gastos públicos que de manera efectiva o potencial benefician al respectivo contribuyente. Mientras que las contribuciones especiales son los tributos que recaen sobre un grupo de contribuyentes que se benefician directamente de determinado gasto público, como sería el caso de la pavimentación de una calle a financiar con el aporte de los propietarios de los inmuebles ubicados con frente a esa arteria.

Sin duda, el más cuantioso de los recursos tributarios está constituido por los impuestos y al tratamiento que en ellos corresponde a las cooperativas en Argentina nos referiremos a continuación, adoptando un conocido ordenamiento tipológico: impuestos sobre las rentas, impuestos sobre los patrimonios e impuestos sobre las transacciones.

## 6. Impuestos sobre las rentas

El impuesto sobre la renta, que en otros países también se lo conoce como impuesto sobre sociedades o impuesto a la renta corporativa, en Argentina se denomina impuesto a las ganancias y alcanza a las personas jurídicas, las personas humanas y las sucesiones indivisas. Es de jurisdicción nacional y su recaudación se coparticipa con las provincias.

Esa designación —«a las ganancias»— que colisiona con el carácter no lucrativo de las cooperativas es la que las mueve a demandar que su situación en el impuesto pase de exención a no sujeción, aduciendo que ellas no tienen ganancias sino excedentes que devuelven a sus asociados en proporción a sus operaciones o destinan en parte a reservas que son irrepartibles y en caso de disolución pasan al Estado.

Sin embargo, en varias oportunidades el Fondo Monetario Internacional hizo incluir al gobierno argentino en los memorandos de entendimiento firmados en ocasión de recibir o renovar un préstamo, el compromiso de gravar a las cooperativas con el impuesto a las ganancias.

Esta exigencia, siempre incumplida merced a la negativa del Poder Legislativo, fue acompañada por la incidencia de voceros de la economía lucrativa que aducen «competencia desleal» de las cooperativas y lograron algunas veces el acompañamiento de importantes medios de prensa con títulos de primera plana.

El más reciente ataque intentado en esta materia se produjo en septiembre de 2018, cuando el Poder Ejecutivo Nacional incluyó en su proyecto de ley de presupuesto para el año 2019 un artículo por el cual se gravaba con el impuesto a las ganancias a las cooperativas en «los resultados provenientes de actividades de ahorro, de crédito y/o financieras o de seguros y/o de reaseguros, cualquiera sea la modalidad en que se desarrollen».

Esa iniciativa fue rechazada durante el debate legislativo y reemplazada por una contribución extraordinaria sobre el capital de las cooperativas financieras y de seguros, a la que haremos referencia más adelante.

La ley vigente del impuesto a las ganancias es la n.º 20628, cuyo texto original data de 1973, y en ella se consideran exentos los excedentes de las cooperativas y los que por distribución de los mismos reciban los asociados de las cooperativas de consumo<sup>18</sup>.

Esa ley contempla cuatro categorías de ganancias: renta del suelo (primera categoría), renta de capitales (segunda categoría), beneficios empresariales (tercera categoría) e ingresos del trabajo personal y otras rentas (cuarta categoría).

Al margen de la ya mencionada exención, la ley se ocupa de las cooperativas en los siguientes términos:

- El inciso c) del artículo 48 declara comprendido en la segunda categoría al «interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo», aclarando que el interés que puedan distribuir las cooperativas de trabajo corresponde a la cuarta categoría.
- El artículo 73, incluido en el capítulo referido a la tercera categoría, incorpora como sociedades de capital a las cooperativas constituidas en el país «en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo».
- El inciso c) del artículo 82 incluye dentro de la cuarta categoría a las retribuciones que puedan percibir los integrantes del consejo de administración de las cooperativas.
- Finalmente, el inciso d) del mismo artículo 82 determina que son ingresos del trabajo personal los derivados de los servicios prestados por los miembros de las cooperativas de trabajo que se desempeñen efectivamente en la explotación, inclusive los retornos que perciban.

---

<sup>18</sup> «Están exentos del gravamen: ... d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios» (Ley n.º 20628, artículo 26).

El movimiento cooperativo argentino consensuó oportunamente una propuesta de modificación de la ley del impuesto a las ganancias que resume sus inquietudes y específicamente plantea:

- Establecer que las cooperativas no se encuentran sujetas al gravamen y que los retornos que ellas distribuyan entre sus asociados tendrá para estos el mismo tratamiento que corresponda a las operaciones a las cuales esos retornos estén referidos, salvo los distribuidos por las cooperativas de consumo que permanecerán exentos.
- Equiparar el tratamiento de la retribución que puedan percibir el síndico o los miembros de la comisión fiscalizadora de las cooperativas con la correspondiente a los miembros del consejo de administración.
- Mejorar la redacción de la ley en lo referente a cooperativas, reemplazando las expresiones «sociedades cooperativas» por «cooperativas», «socios» por «asociados» e «intereses accionarios» por «intereses sobre las cuotas sociales de capital».

Esta propuesta fue recogida por el bloque opositor de la Cámara de Diputados en diciembre de 2017 durante la discusión del proyecto de reforma fiscal instituida por la Ley n.º 27430, pero lamentablemente su dictamen de minoría no resultó aprobado.

## 7. Impuestos sobre los patrimonios

En Argentina existen impuestos sobre los patrimonios tanto en el ámbito nacional (por ejemplo: impuesto sobre los bienes personales) como en las jurisdicciones locales (ejemplos: impuesto inmobiliario, impuesto sobre los automotores).

Respecto al tratamiento otorgado a las cooperativas en este tipo de gravámenes, nos referiremos específicamente a la contribución especial sobre el capital de las cooperativas y a la contribución extraordinaria sobre el capital de las cooperativas y mutuales de ahorro, de crédito y/o financieras, de seguros y/o reaseguros.

Antes de detenernos en el análisis de la contribución sobre el capital de las cooperativas, haremos un breve repaso del proceso que desembocó en el dictado de la Ley n.º 23427 en el año 1986.

El gobierno militar que surgió del golpe de Estado perpetrado el 24 de marzo de 1976 creó, apenas nueve días después de asumir, el impuesto sobre el capital de las empresas mediante la Ley n.º 21287, que

enumera en sus sujetos pasivos a sociedades, asociaciones civiles, fundaciones y explotaciones unipersonales.

Las cooperativas, que de acuerdo a la interpretación jurisprudencial de su Ley específica n.º 20337 no calificaban como sociedades ni asociaciones, de inmediato discutieron el criterio de la conducción económica oficial de ese entonces, de corte netamente neoliberal, lo que derivó en el dictado del decreto n.º 3617/77 aclarando que debían considerarse comprendidas en la denominación de sociedades «a las cooperativas cualquiera sea su naturaleza».

Ese decreto, calificado como una extralimitación de las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo, no fue suficiente para definir la cuestión y las presentaciones judiciales efectuadas por las cooperativas siguieron su curso hasta que el 20 de marzo de 1981 el gobierno *de facto* aprobó la Ley n.º 22438, estableciendo —retroactivamente— que el término «sociedades» utilizado en la enumeración de los sujetos pasivos del impuesto sobre los capitales incluía a «las cooperativas de cualquier naturaleza».

Casi simultáneamente con el dictado de la nueva ley, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina rechazó la demanda de inconstitucionalidad del mencionado decreto n.º 3617/77 promovida por una cooperativa<sup>19</sup>. Y al año siguiente el alto tribunal ratificó el mismo criterio y respaldó el dictado de la ley n.º 22438, a la cual calificó como «norma aclaratoria» respecto a la situación de las cooperativas en el impuesto sobre los capitales<sup>20</sup>.

Aun después de excluidas las cooperativas del impuesto sobre los capitales por decisión parlamentaria, a través de la Ley n.º 23296, dictada el 30 de septiembre de 1985, la Corte — pese a haber cambiado la totalidad de sus integrantes— continuaba sosteniendo que desde el punto de vista tributario las cooperativas encuadraban en el concepto de sociedades<sup>21</sup>.

Por suerte, como hemos expresado más arriba, esta cuestión ha quedado definitivamente zanjada por el nuevo Código Civil y Comer-

---

<sup>19</sup> «No procede considerar a las cooperativas excluidas del ámbito del gravamen, toda vez que se trata de entidades que en materia tributaria encuadran en aquel concepto (sociedades) y que tienen capital» CSJNA, fallo 303:555 del 23 de abril de 1981.

<sup>20</sup> CSJNA, fallo 304:564 del 29 de abril de 1982.

<sup>21</sup> «El concepto de sociedades contenido en el art. 2, inc. a), de la Ley n.º 21.287, abarca a todos los entes empresarios que posean determinada riqueza patrimonial, entre los que se encuentran incluidas las cooperativas, pues ello deriva de los antecedentes de la norma, que denotan la amplitud que el legislador pretendió dar al precepto». CSJNA, fallo 308:258 del 13 de marzo de 1986.

cial de la Nación que le otorga a las cooperativas una naturaleza propia y distinta de las sociedades y las asociaciones.

El impuesto sobre los capitales, que en términos generales gravaba con el 1,50% la diferencia entre activo y pasivo, fue derogado en diciembre de 1989 por la Ley n.º 23760 que instituyó en su reemplazo el impuesto sobre los activos con una alícuota del 1%. Este tributo permaneció hasta mediados de 1993, reapareciendo con la misma base imponible y alícuota a fines de 1998 bajo la denominación de impuesto a la ganancia mínima presunta<sup>22</sup>.

La designación de este último gravamen, que rigió hasta el año 2019<sup>23</sup>, vino a ratificar el concepto de que este tipo de tributo patrimonial constituye un complemento del impuesto a la renta y, por lo tanto, no debería alcanzar a las cooperativas.

Retomando el tema de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, cabe mencionar que fue impuesta de manera transitoria por la Ley 23.427, publicada el 3 de diciembre de 1986, en principio para los cinco ejercicios que cerraran después de su publicación, pero su vigencia se prorrogó sucesivamente hasta la actualidad.

En el momento de dictarse esta norma, Argentina sufría otra de sus recurrentes crisis de déficit fiscal y se argumentó que si bien el Estado solicitaba el aporte de las cooperativas, lo recaudado se destinaba —en la parte que correspondiese al Estado Nacional, ya que la contribución era coparticipable con las provincias— al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa creado por la misma ley y administrado por la Secretaría de Estado de Acción Cooperativa<sup>24</sup>.

La base imponible de la contribución está constituida por la diferencia entre el activo y el pasivo de la cooperativa, no computándose en el activo el valor de los edificios y construcciones de la entidad<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> La Ley n.º 23760 quedó derogada por el Decreto n.º 1684/93 y el impuesto a la ganancia mínima presunta fue establecido por la Ley n.º 25063.

<sup>23</sup> El impuesto a la ganancia mínima presunta fue eliminado por la Ley n.º 27260.

<sup>24</sup> El Fondo para Educación y Promoción Cooperativa tiene las siguientes finalidades: a) Promover mediante los programas pertinentes la educación cooperativa en todos los niveles de enseñanza primaria, secundaria y terciaria; b) Promover la creación y desarrollo de cooperativas en todos los ciclos del quehacer económico, producción primaria y fabril, comercial, de servicios, vivienda, trabajo y consumo; c) Asesorar a las personas e instituciones sobre los beneficios que otorga la forma cooperativa de asociarse, previstas en la Ley n.º 20.337 o aquella que en el futuro la modifique o sustituya; d) Promover la creación y funcionamiento de cooperativas que tengan por objeto elevar el nivel de vida de las comunidades aborígenes.

<sup>25</sup> El artículo 5, inciso b), de la Ley n.º 11380, del año 1926 y aún vigente, exige en el orden nacional a las cooperativas «de toda contribución sobre el valor de los edificios y construcciones».

La alícuota aplicable tuvo numerosas variaciones. Comenzó siendo del 1,50%, pero la Ley n.º 23658 la llevó, para los ejercicios iniciados con posterioridad al 10 de enero de 1989, al 1,25% en el primer ejercicio y al 1% en los siguientes.

El gobierno que asumió en diciembre de 1999, urgido por un considerable déficit fiscal y presionado —según hizo trascender el ministro de Economía de ese momento— por el Fondo Monetario Internacional para gravar a las cooperativas con el impuesto a las ganancias, introdujo modificaciones importantes en la Ley n.º 23427<sup>26</sup>, mediante las cuales la contribución especial dejaba de destinarse al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa, la alícuota pasaba del 1% al 2% y este incremento de un punto no sería coparticipable con las provincias, sino que se destinaba directamente al Tesoro Nacional.

Finalmente, en octubre del año 2003, el Congreso Nacional reimplantó el destino de la contribución especial y dispuso que se destinaran al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa tanto la parte atribuible a la Nación en el 1% original como la totalidad del incremento que llevó la alícuota al 2%, porcentaje que es el vigente en la actualidad.

Al considerar los impuestos sobre las rentas comentamos que al debatirse el proyecto de presupuesto nacional para el año 2019, la Cámara de Diputados rechazó la iniciativa del Poder Ejecutivo Nacional de gravar con el impuesto a las ganancias a las cooperativas en «los resultados provenientes de actividades de ahorro, de crédito y/o financieras o de seguros y/o de reaseguros, cualquiera sea la modalidad en que se desarrollen».

En su lugar estableció una contribución sobre el capital de las cooperativas «que desarrollen actividades financieras y de seguros», con una alícuota entre el 4% y el 6% en función de la cuantía de la base imponible<sup>27</sup>.

Esa contribución tuvo vida efímera, al ser reemplazada pocas semanas después por una contribución extraordinaria sobre el capital de las cooperativas «de ahorro, de crédito y/o financieras, de seguros y/o reaseguros», con vigencia para «los cuatro primeros ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1.º de enero de 2019»<sup>28</sup>.

La base imponible es similar a la que establece la ley de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, cuyo ingreso tiene carácter de pago del nuevo tributo, en el cual se fija un importe no sujeto

<sup>26</sup> A través de la Ley n.º 25239, publicada el último día del año 1999.

<sup>27</sup> Capítulo XIV de la Ley n.º 27467, publicada el 4 de diciembre de 2018.

<sup>28</sup> Ley n.º 27486, publicada el 8 de enero de 2019.

al gravamen de \$ 50.000.000 ajustable anualmente por el índice oficial de precios al consumidor y una alícuota del 3% hasta \$ 100.000.000 de base imponible, que se eleva al 4% sobre la suma que exceda.

## 8. Impuestos sobre las transacciones

En el orden nacional, el impuesto al valor agregado es el tributo que más recursos le aporta al erario público, mientras que a nivel provincial el impuesto sobre los ingresos brutos resulta sin duda el más importante, seguido muy de lejos por el impuesto de sellos. Al tratamiento de las cooperativas en estos gravámenes nos referiremos a continuación.

El impuesto al valor agregado, generalmente conocido por la sigla IVA y cuya alícuota general es del 21%, representa una carga fiscal que termina pagando el consumidor final de un bien o de un servicio, pues en cada etapa de la producción y la comercialización la empresa debe adicionar al precio la alícuota del impuesto (débito fiscal) y puede descontar, en lo que tiene que depositar al fisco, el impuesto que soportó en sus compras de insumos y de otros bienes y servicios relacionados con la actividad gravada (crédito fiscal).

Por sus características, son muy limitadas las exenciones en el IVA en función del sujeto y muchas de ellas están relacionadas con el objeto de la transacción.

En materia de cooperativas rigen las siguientes exenciones:

- Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que brinden o contraten las cooperativas, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales<sup>29</sup>.
- Los servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen las cooperativas<sup>30</sup>.
- Los intereses abonados a sus asociados por las cooperativas<sup>31</sup>.
- Las prestaciones inherentes a los cargos de miembros de consejo de administración y sindicatura de las cooperativas<sup>32</sup>.
- Los servicios personales prestados por los asociados a las cooperativas de trabajo<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> Ley n.º 20631, artículo 7, inciso h), apartado 7).

<sup>30</sup> Ley n.º 20631, artículo 7, inciso h), apartado 8).

<sup>31</sup> Ley n.º 20631, artículo 7, inciso h), apartado 16), punto 4.

<sup>32</sup> Ley n.º 20631, artículo 7, inciso h), apartado 16), punto 18).

<sup>33</sup> Ley n.º 20631, artículo 7, inciso h), apartado 16), punto 19).

Como a los consumidores finales o a los sujetos exentos no se le puede discriminar el IVA en sus facturas de compra, a las cooperativas que no intervienen en el último tramo del proceso de comercialización no les convendrían estar exentas del gravamen porque en ese caso se perdería la cadena del crédito fiscal.

Algo similar ocurre con las cooperativas que prestan servicios públicos que tienen sus precios regulados por organismos del Estado, en virtud de que sería un trámite dificultoso lograr que se les reconociera en las tarifas el crédito fiscal que no podrían trasladar al consumidor final.

Distinto es el caso de las cooperativas de consumo, que vienen bregando desde hace años para que se acepte que cuando un producto o servicio llega a la cooperativa está llegando al consumidor final y, por lo tanto, el valor agregado por la entidad quedaría fuera de la órbita del IVA.

Teniendo en cuenta que el artículo 39 de la ley remite a la reglamentación la fijación de las condiciones que debe reunir una transacción para entender que se celebra con un consumidor final, se ha solicitado —hasta ahora en vano— al Poder Ejecutivo Nacional el dictado de un decreto por el cual se considere consumidores finales a las cooperativas de consumo por los bienes y servicios que destinen al aprovisionamiento de sus consumidores finales asociados.

Los fundamentos del peticitorio son los siguientes:

- Que las cooperativas de consumo constituyen entidades integradas por consumidores finales con el propósito de satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, a través de una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática.
- Que la actividad de las cooperativas de consumo constituye en esencia una prolongación de la actividad de los consumidores finales que decidieron crearlas para dar a su acción la potencialidad del conjunto y obtener de ese modo lo que individualmente no pueden alcanzar o les representa un mayor costo.
- Que aunque las cooperativas de consumo configuren un sujeto jurídico distinto de sus consumidores asociados, existe en verdad un solo sujeto económico en la relación cooperativa-asociado, circunstancia que permite reconocer que al llegar a la cooperativa de consumo los bienes o servicios han completado su cadena de comercialización.
- Que los actos de las cooperativas de consumo realizados en el cumplimiento de su objeto social y la consecución de sus fines institucionales son «actos cooperativos» y no actos de comer-

- cio, no pudiendo calificárselos por lo tanto como operaciones de mercado ni contratos de compraventa, sino como la prestación de un servicio social.
- Que la legislación, la doctrina y la jurisprudencia argentinas aceptan sin controversia la finalidad no lucrativa, el carácter no comercial y la particular naturaleza jurídica de las cooperativas de consumo.
  - Que en un contexto de creciente concentración empresarial en los mercados de consumo masivo resulta saludable la presencia testigo de las cooperativas de consumo, entidades que al retornar sus excedentes en estricta proporción a las operaciones realizadas, están distribuyendo al costo los bienes y servicios de uso o consumo privado requeridos por sus consumidores finales asociados.

Abandonando el plano nacional para introducirnos en la tributación cooperativa en el ámbito de las provincias, nos enfrentamos con el impuesto sobre los ingresos brutos que, como señalamos más arriba, constituye el mayor recurso tributario de esas jurisdicciones. Y su relación con las cooperativas merece que hagamos un poco de historia.

Cuando la Ley n.º 20.631, aprobada en los últimos días del año 1974, introdujo en el sistema tributario argentino el impuesto al valor agregado (IVA), paralelamente fue eliminado el impuesto nacional a las ventas y se reemplazaron —con vigencia a partir del 1 de enero de 1975— los impuestos provinciales a las actividades lucrativas por los denominados impuestos de patentes sobre las actividades con fines de lucro.

Sin embargo, la alarmante reducción recaudatoria que significó ese cambio para los fiscos provinciales, llevó al ministerio de Economía a proponer a los gobernadores de las provincias la suscripción de un «Acta de concertación sobre los lineamientos de la política fiscal para 1976», que fue suscripta el 3 de diciembre de 1975.

En ese acuerdo se convenía que las provincias volverían a restablecer el impuesto a las actividades lucrativas, dejando sin efecto el impuesto de patentes que rigió durante un solo año. Y se puntualizaba que en la reimplantación del gravamen, también serían contribuyentes las entidades cooperativas.

De esta manera, el gobierno nacional cumplía con uno de los requerimientos del Fondo Monetario Internacional, cuyo criterio siempre fue el de no reconocer la naturaleza especial de las cooperativas, como ya hemos explicado.

Con esa denominación del gravamen quedó abierto un flanco que permitió a las cooperativas realizar planteos judiciales basados en los

caracteres que determinan su naturaleza no lucrativa. El gobierno militar surgido del golpe de Estado perpetrado el 24 de marzo de 1976 prestó atención a esta circunstancia y obró en consecuencia: cambió el nombre de impuesto a las actividades lucrativas por el de impuesto sobre los ingresos brutos y ratificó expresamente que el mismo alcanzaba también a las actividades ejercidas por las cooperativas.

La intencionalidad de las nuevas autoridades quedó de manifiesto en el texto del artículo definitorio del hecho imposible que impuso a cada una de las provincias: «El ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso —lucrativo o no— cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas».

Este propósito colisionó en la provincia de Neuquén con una norma expresa de su Constitución que eximía de impuesto a las cooperativas, criterio seguido más tarde por las provincias de Río Negro y Chubut, mientras que las constituciones de Buenos Aires y Santiago del Estero delegaron en la ley un tratamiento impositivo especial para las cooperativas.

El caso de la provincia de Buenos Aires es el más interesante para comentar por las peripecias acaecidas en la relación entre el impuesto sobre los ingresos brutos y las cooperativas.

Cuando en 1994 se aprobó la Constitución de este estado provincial, el más importante de Argentina, la incidencia de las entidades de la economía solidaria logró que el artículo 41 de la carta magna incluyese el compromiso de fomentar la organización y desarrollo de las cooperativas mediante el otorgamiento de un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza<sup>34</sup>.

Merced a esa norma constitucional, varios años después el movimiento cooperativo obtuvo una formidable conquista: el reconocimiento legal de la naturaleza económica del acto cooperativo, a través del dictado de la Ley provincial n.º 13360, que fue sancionada el 6 de julio de 2005, promulgada por el Poder Ejecutivo provincial el 1 de agosto de 2005 mediante decreto 1724 y publicada nueve días después en el Boletín Oficial, fecha a partir de la cual entró en vigencia.

La parte dispositiva de la ley declaró no sujetas al impuesto sobre los ingresos brutos a «las operaciones realizadas entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley nacional n.º 20.337 y sus asociados

---

<sup>34</sup> Artículo 41 de la actual Constitución bonaerense: «La Provincia fomenta la organización y desarrollo de cooperativas y mutuales, otorgándoles un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza».

en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales, como asimismo los respectivos retornos».

Por solicitud del Ministerio de Economía de la Provincia, debió aclararse que «esta disposición comprenderá el aprovisionamiento de bienes o la prestación de servicios que efectúen las cooperativas a sus asociados, la entrega de su producción que los asociados de las cooperativas efectúen a las mismas y las operaciones financieras que se lleven a cabo entre las cooperativas y sus asociados».

También la Ley n.º 13360 dejó fuera del alcance del impuesto de sellos a los actos, contratos y operaciones «realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la Ley nacional n.º 20.337 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales».

Lo trascendente de esta ley se encuentra en los fundamentos del proyecto que la hizo posible, que textualmente expresan:

- La Constitución Provincial vigente desde 1994 dispone en su artículo 41 que «La Provincia... fomenta la constitución y desarrollo de cooperativas y mutuales, otorgándoles un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza».
- En nuestro país, las cooperativas se encuentran regidas por la Ley nacional n.º 20.337, que en su artículo 2 las conceptúa como «entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios», puntualizando en sus doce incisos los caracteres fundamentales que les otorgan esa particular naturaleza a que hace referencia la carta magna provincial.
- La noción de *acto cooperativo*, definido en el primer párrafo del artículo 4 de ese texto legal como «los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales», es la base que da sustento a la existencia de la cooperativa como un instituto jurídico *sui-generis*, condición que en los últimos años ha sido reconocida en forma mayoritaria en el ámbito doctrinario, legislativo y jurisprudencial.
- En la exposición de motivos de dicho artículo 4, se comparte la caracterización que del acto cooperativo hizo la ley brasileña de 1971, pionera en esta materia, al expresar que «el acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compraventa». Cabe agregar que la propia Constitución Federal de Brasil dispone en su artículo 146 que «corresponde a la ley complementar el adecuado tratamiento del acto cooperativo».

- El legislador no puede ignorar que la actividad de las cooperativas es en esencia una prolongación de la actividad de sus asociados, una actividad común de todos ellos que se unen para dar a su acción la potencialidad del conjunto y obtener así lo que individualmente no pueden alcanzar o les representa un mayor costo, un mayor sacrificio.
- Es la propia realidad económica la que determina que en la relación cooperativa-asociado existe en verdad un solo sujeto. Desconocer esta situación en el ámbito de los llamados «gravámenes en cascada», como es el caso de los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, nos lleva a casos de doble y hasta triple imposición, haciendo recaer una mayor carga tributaria en quienes necesitan de la acción conjunta para acceder a los mismos mercados a que llegan individualmente antes de mayor potencialidad económica.
- La Argentina, como sucede en casi todos los países de América Latina, suma a sus altos índices de pobreza e indigencia una creciente concentración de la riqueza, situación que ha convertido a este continente en el de mayor inequidad en el mundo. Dentro de tal contexto, un adecuado tratamiento tributario de las cooperativas —instituciones constituidas por los estratos de menor poder económico de la sociedad— contribuirá no sólo a mitigar esas desigualdades sino también a llevar a la práctica los preceptos constitucionales.

En los seis años posteriores a su sanción, la Ley n.º 13360 se aplicó sin inconvenientes, salvo el lógico resquemor de los funcionarios de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) al considerar que la nueva norma afectaba el nivel de recaudación fiscal y afectaba, por ende, el premio por productividad que recibe el personal del organismo.

Pero hubo un acontecimiento que desencadenó la «guerra» contra esa Ley: el 8 de julio de 2011 la principal cooperativa de consumo del país<sup>35</sup> inauguró una sucursal en la ciudad de Mar del Plata, hecho que desencadenó una fuerte incidencia empresarial agitando la bandera de la «competencia desleal».

A partir de allí se sucedieron durante los próximos seis años otros tantos intentos de derogación de la Ley n.º 13360, procurando anular en el impuesto sobre los ingresos brutos el tratamiento de no sujeción

---

<sup>35</sup> La Cooperativa Obrera Limitada de Consumo y Vivienda, entidad fundada en 1920, con sede central en la ciudad bonaerense de Bahía Blanca.

de los actos cooperativos y convertirlo en una simple exención, que además no alcanzaría a las operaciones de «ventas al por menor».

Cinco de esos intentos fracasaron en la discusión parlamentaria, gracias a la labor de esclarecimiento realizada por los representantes del movimiento cooperativo. Pero en la última oportunidad, que sucedió en diciembre de 2017, la no sujeción quedó transformada en una mera liberalidad, argumentando que ello no perjudicaba los intereses de las cooperativas y se seguía cumpliendo con la manda constitucional.

Esta medida, tildada de inconstitucional al desvirtuar el tratamiento tributario acorde con su naturaleza que compromete el artículo 41 de la Constitución provincial, generó una demanda judicial que tramita desde hace algo más de tres años ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires.

Lo procedente de este reclamo quedó demostrado a principios de 2020, cuando «entre gallos y medianoche» la Legislatura bonaerense aprobó la propuesta de un diputado, a todas luces vocero de la inquietud de las grandes droguerías lucrativas, dejando sin efecto la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos a las «las operaciones de las cooperativas cuya actividad sea la venta al por mayor de productos farmacéuticos, veterinarios, cosméticos y de perfumería»<sup>36</sup>.

Afortunadamente, el Poder Ejecutivo provincial envió el 14 de mayo de ese mismo año un mensaje a la Legislatura solicitando la reimplantación retroactiva de la exención, iniciativa que resultó aprobada una semana más tarde<sup>37</sup>.

Al margen de la situación comentada in extenso respecto a la provincia de Buenos Aires, por lo que ello implica en lo relacionado con el reconocimiento tributario de la peculiar naturaleza de las cooperativas, cabe mencionar que la legislación vigente en la mayoría de las jurisdicciones provinciales reconocen algunas exenciones en el impuesto sobre los ingresos brutos en beneficio de determinados tipos de cooperativas, especialmente las prestadoras de servicios públicos y las de trabajo.

Un tema seguido con expectativa a la fecha de elaboración del presente escrito<sup>38</sup> es el vinculado a la aplicación del impuesto sobre los in-

---

<sup>36</sup> Artículo 113 de la Ley n.º 15170 de la provincia de Buenos Aires, publicada el 10 de enero de 2020.

<sup>37</sup> Artículo 10 de la Ley n.º 15174 de la provincia de Buenos Aires, publicada el 28 de mayo de 2020.

<sup>38</sup> Mediados del mes de julio de 2021.

gresos a las actividades que desarrollan en Argentina las entidades sin fines de lucro.

En efecto, la ley de coparticipación federal de los recursos fiscales nacionales<sup>39</sup> requirió la adhesión de cada provincia mediante una ley que, entre otras exigencias, dispusiese que el impuesto sobre los ingresos brutos recayera «sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro», por lo que —a *contrario sensu*— ese tributo no podría gravar las actividades empresarias sin fines de lucro, so pena de perder el derecho a la coparticipación.

En base a este argumento una cooperativa farmacéutica de Tucumán<sup>40</sup> demandó al fisco provincial por la norma del Código Fiscal que gravaba sus operaciones y terminó obteniendo un fallo favorable de la Corte Suprema de Justicia tucumana<sup>41</sup>. Apelada la sentencia ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, este alto tribunal declaró inadmisibile el recurso<sup>42</sup>.

Un similar planteo judicial, promovido contra la provincia de Chaco por la misma cooperativa farmacéutica que también cuenta con asociados en ese territorio, fue desestimado por el Superior Tribunal de Justicia chaqueño<sup>43</sup>, que al mismo tiempo denegó el recurso extraordinario federal solicitado por la actora.

Ante este pronunciamiento, la cooperativa presentó dicho recurso en forma directa ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, obteniendo con fecha 10 de mayo de 2021 un pronunciamiento favorable de la Procuración General de la Nación, cuyo dictamen<sup>44</sup> expone argumentos que la llevan a solicitar la revocatoria de lo decidido por la justicia chaqueña.

Una sentencia del máximo tribunal argentino que acoja lo propuesto por la Procuración tendría una importante trascendencia porque alentaría presentaciones judiciales en el mismo sentido no solamente de cooperativas sino de mutuales, asociaciones y otros entes sin fines lucro, lo que podría implicar una merma considerable en la recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos en varias provincias.

---

<sup>39</sup> Ley n.º 23548, publicada el 26 de enero de 1988.

<sup>40</sup> Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Limitada (COFARAL).

<sup>41</sup> Sentencia n.º 111 del 2 de marzo de 2017.

<sup>42</sup> Sentencia del 4 de septiembre de 2018.

<sup>43</sup> Resolución n.º 183 del 12 de junio de 2019.

<sup>44</sup> Ver [https://www.mpf.gob.ar/dictámenes/2021/LMonti/mayo/Cooperativa\\_Farmacutica\\_CSJ\\_1490\\_2019\\_RH1.pdf](https://www.mpf.gob.ar/dictámenes/2021/LMonti/mayo/Cooperativa_Farmacutica_CSJ_1490_2019_RH1.pdf)

## 9. Promoción de las cooperativas

En la Introducción del presente trabajo expresamos que al margen de su finalidad estrictamente fiscal, también los tributos constituyen una eficaz herramienta de la política que desee implementar cada gobierno para influir, favorable o perjudicialmente, en el desarrollo de las cooperativas.

En este campo es útil recordar que los principales organismos internacionales han destacado reiteradamente el rol de las cooperativas en todos los países, exhortando a los Estados para que instrumenten políticas de fomento a esas entidades.

En lo que va del presente siglo, la Resolución 56/114 adoptada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 19 de diciembre de 2001, tras recordar pronunciamientos similares efectuados en 1992, 1994, 1996 y 1999, reconoció que las cooperativas «están pasando a ser un factor importante del desarrollo económico y social».

Al mismo tiempo alentó «a los gobiernos a que sigan examinando, según proceda, las disposiciones jurídicas y administrativas que rigen las actividades de las cooperativas, con miras a garantizarles un entorno propicio y a proteger y promover su potencial para ayudarles a lograr sus objetivos».

Seis meses después, la Recomendación 193 de la Organización Internacional del Trabajo, aprobada el 20 de junio de 2002 en Ginebra, reconoció «la importancia de las cooperativas para la creación de empleos, la movilización de recursos y la generación de inversiones, así como su contribución a la economía» y que «las cooperativas, en sus diversas formas, promueven la más completa participación de toda la población en el desarrollo económico y social».

Esa «Recomendación sobre promoción de las cooperativas» expresó que «una sociedad equilibrada precisa la existencia de sectores públicos y privados fuertes y de un fuerte sector cooperativo» y sugirió que «los gobiernos deberían establecer una política y un marco jurídico favorables a las cooperativas y compatibles con su naturaleza y función».

Tal vez el mayor respaldo global que ha merecido el papel de las cooperativas en el desarrollo social ha sido la Resolución 64/136 adoptada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas el 18 de diciembre de 2009, proclamando al año 2012 como «Año Internacional de las Cooperativas» bajo el lema «Las empresas cooperativas construyen un mundo mejor».

Dicha Resolución, que recuerda otras afines aprobadas con posterioridad a la citada 56/114, es decir, en 2003, 2005 y 2007, alienta a

los gobiernos de todo el mundo a que promuevan el crecimiento y sostenibilidad de las cooperativas, a través de «incentivos fiscales apropiados y el acceso a los servicios y mercados financieros», lo que constituye una suerte de reproducción de la cláusula constitucional aprobada en 1994 en la Provincia de Buenos Aires.

El documento más reciente de la Organización de las Naciones sobre las cooperativas en el desarrollo social es la Resolución 74/119, aprobada por la Asamblea General el 18 de diciembre de 2019 y precedida de otros pronunciamientos similares efectuados en 2011, 2013, 2015 y 2017.

En ella se invita y alienta a todos los gobiernos para adoptar medidas que fomenten la actividad de las cooperativas, entre las cuales menciona «examinar la legislación y los reglamentos vigentes a fin de conseguir que el entorno jurídico y normativo nacional sea más propicio a la creación y el crecimiento de las cooperativas mejorando las leyes y los reglamentos vigentes o promulgando otros nuevos, especialmente en lo que respecta al acceso al capital, la autonomía, la competitividad y una tributación justa».

En Argentina la última reforma de la Constitución Nacional se produjo en 1974 y los convencionales no acogieron la propuesta de contemplar en su articulado alguna referencia a las cooperativas, aduciendo que eso escapaba al acuerdo sobre el tipo de enmiendas a introducir que habían pactado las dos principales fuerzas políticas del país y que se plasmó en la norma legal que declaró la necesidad de la reforma parcial y convocó a elecciones para la conformación de una convención constituyente<sup>45</sup>.

Quizá podría decirse que la presencia del sistema cooperativo está indirectamente dada por el artículo 42 del nuevo texto constitucional, cuando expresa que «las autoridades proveerán a la constitución de asociaciones de consumidores y de usuarios», figura que en buena medida es representada por una buena parte de las cooperativas.

En cambio, las jurisdicciones locales (23 provincia y la ciudad autónoma que es sede del gobierno federal) casi en su totalidad no han escatimado en legislar constitucionalmente sobre el cooperativismo, incluyendo cinco de ellas el aspecto tributario, tal como puede observarse a continuación:

---

<sup>45</sup> Ley nacional n.º 21309, publicada el 31 de diciembre de 1993.

### *Ciudad Autónoma de Buenos Aires*

**Artículo 48.** Es política de Estado que la actividad económica sirva al desarrollo de la persona y se sustente en la justicia social.

La Ciudad promueve... el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas, los emprendimientos cooperativos, mutuales y otras formas de economía social, poniendo a su disposición instancias de asesoramiento, contemplando la asistencia técnica y financiera.

**Artículo 104.** Atribuciones y facultades del Jefe de Gobierno: ... Promueve la participación y el desarrollo de las organizaciones no gubernamentales, cooperativas, mutuales y otras que tiendan al bienestar general. Crea un registro para asegurar su inserción en la discusión, planificación y gestión de las políticas públicas.

### *Provincia de Buenos Aires*

**Artículo 41.** La Provincia... fomenta la organización y desarrollo de cooperativas y mutuales, otorgándoles un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza.

**Artículo 192.** Son atribuciones inherentes al régimen municipal, las siguientes:... 8. Constituir consorcios de municipalidades y cooperativas de vecinos a los fines de la creación de superusinas generadoras de energía eléctrica.

### *Provincia de Catamarca*

**Artículo 55.** El Estado garantiza la iniciativa privada armonizándola con los derechos de las personas y la comunidad... Asegura la radicación y continuidad de las industrias... mediante créditos de fomento, desgravaciones, exenciones impositivas, adjudicación de tierras fiscales, subsidios en tarifas públicas y demás incentivos idóneos para ese fin.

Con iguales instrumentos, la Provincia promueve el desarrollo de... las unidades económicas familiar, cooperativa y de pequeña y mediana empresa.

**Artículo 58.** La comunidad catamarqueña se funda en la pluralidad y la solidaridad...

La Provincia garantiza la constitución y funcionamiento de:... 3) Las cooperativas y mutuales. Dentro de sus competencias, la Provincia las fomenta, registra, fiscaliza en su funcionamiento de acuerdo a la

Ley, apoya para su afianzamiento y desarrollo y difunde la educación cooperativista y mutualista y la capacitación de sus dirigentes.

**Artículo 66.** La ley podrá conceder a las municipalidades o cooperativas de usuarios, la explotación de las fuentes de energía hidráulicas.

### *Provincia de Córdoba*

**Artículo 36.** El Estado Provincial fomenta y promueve la organización y desarrollo de cooperativas y mutuales. Les asegura una adecuada asistencia, difusión y fiscalización que garantice su carácter y finalidades.

**Artículo 75.** Los servicios públicos corresponden originariamente, según su naturaleza y características a la Provincia o a los Municipios; pueden prestarse directamente, o por medio de cooperativas o sociedades de economía mixta, y por particulares.

### *Provincia de Corrientes*

**Artículo 64.** El régimen de división, adjudicación y administración de las tierras fiscales es establecido por ley que debe contemplar... la entrega y adjudicación preferencial a sus ocupantes, a pequeños productores y sus descendientes, y a personas jurídicas de organización cooperativa u otras formas asociativas.

**Artículo 206.** La educación, como derecho humano y bien social, debe ser integral y orientada a formar ciudadanos para la vida democrática y la convivencia humana.

El Estado Provincial... promueve los valores cooperativos.

**Artículo 225.** Los municipios tienen las atribuciones expresas e implícitas que se derivan de la Constitución, de la ley y de la naturaleza institucional de su competencia local.

Son atribuciones y deberes específicos del municipio:... 16) Promover la participación y el desarrollo de las organizaciones no gubernamentales, cooperativas, mutuales y otras que tiendan al bienestar general. Crear un registro para asegurar su inserción en la discusión, planificación y gestión de las políticas públicas.

Disposiciones Transitorias. Primera: Pacto Correntino para el Crecimiento Económico y el Desarrollo Social. Bases para la formulación de políticas de Estado:... 4) El Estado debe:... k) promover como ejes prioritarios de las políticas de Estado... el fomento de la actividad cooperativa y mutualista.

### *Provincia de Chaco*

**Artículo 42.** El régimen de división o adjudicación de la tierra pública será establecido por ley, con sujeción a planes de colonización, con fines de fomento, desarrollo y producción que prevean:... 3) La entrega y adjudicación preferencial a los aborígenes, ocupantes, pequeños productores y su descendencia; grupos de organización cooperativa y entidades intermedias sin fines de lucro.

**Artículo 43.** No podrán ser adjudicatarias directas o indirectas las sociedades mercantiles, cualquiera sea su forma o naturaleza, y las instituciones de carácter religioso o militar... La ley creará y reglamentará el organismo encargado de la adjudicación de la tierra a la que se refiere este artículo y estará integrado por representantes de los poderes Legislativo y Ejecutivo, productores y entidades cooperativas.

**Artículo 45.** La Provincia creará los institutos y arbitrará los medios necesarios, con intervención de representantes del Estado, entidades cooperativas, asociaciones de productores, de profesionales, de trabajadores agropecuarios, forestales y de actividades vinculadas, de organizaciones empresarias y de crédito, para la defensa efectiva de la producción.

**Artículo 52.** La Provincia reconoce la función social de la cooperación libre sin fines de lucro. Promoverá y favorecerá su incremento con los medios más idóneos y asegurará una adecuada asistencia, difusión y fiscalización que proteja el carácter y finalidad de la misma.

**Artículo 54.** Los servicios públicos pertenecen al Estado Provincial o a las municipalidades y no podrán ser enajenados ni concedidos para su explotación, salvo los otorgados a cooperativas.

### *Provincia de Chubut*

**Artículo 87.** Se fomenta la formación de cooperativas y mutualidades sobre la base de la cooperación libre sin fines de lucro; las que así se constituyan y funcionen están exentas de impuestos. El Estado fiscaliza el cumplimiento de sus fines.

### *Provincia de Entre Ríos*

**Artículo 70.** El Estado, dentro de su competencia... Promoverá la propiedad y gestión de medios de comunicación social por parte de organizaciones sociales, cooperativas y comunitarias sin fines de lucro.

**Artículo 76.** Estimulará la tendencia cooperativista, mutualista, asociativista, y la conformación de empresas de la economía social, basadas en los principios del bien común y en la gestión solidaria. Protegerá las organizaciones de ese carácter, fomentando su desarrollo, asistencia técnica y fiscalización, garantizando su naturaleza y finalidad. Controlará que las cooperativas de trabajo sean fuente de empleo decente. En las licitaciones y concesiones de servicios públicos que realice el Estado, en igualdad de condiciones, serán preferidas estas organizaciones. Alentará la propiedad y gestión cooperativa de empresas por sus trabajadores. Difundirá el pensamiento y la educación cooperativista, mutualista y asociativista. Brindará tratamiento impositivo adecuado a su naturaleza, y podrá concederles exenciones fiscales a las que colaboren con el desarrollo de la Provincia.

**Artículo 85.** El servicio público de suministro de agua potable no podrá ser privatizado, a excepción del que presten las cooperativas y consorcios vecinales en forma individual o conjunta con el Estado provincial, los municipios, las comunas, los entes autárquicos y descentralizados, las empresas y sociedades del Estado. Los usuarios tendrán participación necesaria en la gestión.

**Artículo 260.** Los lineamientos curriculares para cada nivel educativo obligatorio, integrarán, de manera transversal, educación con: cultura, derechos humanos, culturas ancestrales, cooperativismo y mutualismo, educación sexual, para la paz y para la no violencia, trabajo, ciencia y tecnología.

### *Provincia de Formosa*

**Artículo 40.** El Estado encausará la economía de la Provincia... de acuerdo con las siguientes bases:... 4) Fomento de las instituciones cooperativas con fines de protección a los pequeños productores.

**Artículo 41.** Se dictarán leyes especiales tendientes a:... 3) El fomento de las cooperativas, mutuales y asociaciones, fundaciones y demás instituciones que estén basadas en principios de solidaridad social, cualquiera sea la actividad. El Estado asegura una adecuada orientación, asistencia y fiscalización.

**Artículo 43.** Los servicios públicos corresponden, originariamente, a la Provincia o a los municipios, y la explotación puede ser efectuada por el Estado, por cooperativas, sociedades con participación estatal o por particulares.

**Artículo 82.** El trabajo es un derecho dignificante del ser humano que desaparece con la extinción de la vida, y también es un

deber. Gozará, en sus diversas formas, de protección de las leyes, las que deberán asegurar al trabajador:... 11) Fomento de la cooperación libre.

**Artículo 100.** Todas las personas tienen derecho a acceder a los beneficios de la ciencia y de la tecnología. Para ello el Estado deberá:... 4) Crear y desarrollar servicios técnicos y de extensión educativa y cultural, tales como investigación y desarrollo científico y tecnológico. Se privilegiará lo inherente al uso y control de los recursos naturales provinciales con énfasis en los del sector primario y los energéticos, como asimismo el desarrollo de ventajas competitivas en la producción de bienes y servicios, especialmente en los siguientes aspectos:... g) Apoyo e incentivo a las empresas, entidades cooperativas y uniones asociativas que inviertan en investigación y desarrollo tecnológico y en la formación y perfeccionamiento de sus recursos humanos, siempre que asegure fuentes de trabajo a la comunidad.

**Artículo 120.** Corresponde al Poder Legislativo las siguientes atribuciones:... 17) Dictar la ley general de Colonización y las demás leyes necesarias que establezcan las bases y políticas que deberá seguir la Administración para... estimular las organizaciones mutualistas, cooperativas y de cualquier otra forma que se asienten en el principio de la solidaridad social.

### *Provincia de Jujuy*

**Artículo 72.** ... 4. Se dictará una ley para impulsar la minería, se apoyará la formación de cooperativas y el establecimiento de plantas de concentración e industrialización... 6. El Estado promoverá, favorecerá y protegerá el cooperativismo. Este se incluirá en los programas de educación y se difundirán sus principios y logros.

**Artículo 74.** ... 2. Las tierras fiscales deben ser colonizadas y destinadas a la explotación agropecuaria o forestal mediante su entrega en propiedad, a cuyos efectos se dictará una ley de fomento fundada en el interés social, con sujeción a las bases siguientes:... 2) Asignación preferencial a los pobladores del lugar cuando posean condiciones de trabajo y arraigo, a las organizaciones cooperativas y a quienes acrediten planes de indudable progreso social, como así también idoneidad técnica y capacidad económica.

**Artículo 77.** 1. Los servicios públicos pertenecen originariamente al Estado. 2. Se podrá otorgar concesiones a cooperativas de usuarios, incluso con la participación de entidades oficiales, como así también a particulares, previa licitación pública.

**Artículo 143.** 1. El Banco de la Provincia de Jujuy tendrá por objeto primordial fomentar la creación de fuentes de riqueza y propender al desarrollo de las actividades de la producción en la Provincia, debiendo estimular el trabajo personal, la actividad del pequeño productor, el cooperativismo, la adquisición de la vivienda o predio familiar, la tecnificación y mecanización de la labor rural y la asistencia crediticia para las actividades profesionales, comerciales e industriales.

**Artículo 190.** Las municipalidades tienen las atribuciones y deberes siguientes, conforme a esta Constitución, la ley y la carta orgánica:... 10) Realizar otras obras directamente o por contratación, por consorcio o cooperativas; ... 16) Crear el banco municipal, cooperativas de crédito e instituciones de fomento.

### *Provincia de La Pampa*

**Artículo 35.** La colonización social será ejecutada por el Estado mediante la entrega en propiedad con pago a largo plazo o en concesiones vitalicias hereditarias, a trabajadores rurales u otras personas físicas que no sean propietarias de una unidad económica, y se ajustará a las siguientes bases:... c) adjudicación preferencial a organizaciones cooperativas, las que se excluyen de la prohibición del inciso g); ... g) la prohibición de adjudicar lotes a sociedades mercantiles, cualquiera sea su forma, salvo cuando el destino de la tierra en pequeñas parcelas sea para la radicación de industrias.

**Artículo 42.** Los servicios públicos pertenecen originariamente al Estado provincial o municipal y se propenderá a que la explotación de los mismos sea efectuada preferentemente por el Estado, municipios, entes autárquicos o autónomos, o cooperativas de usuarios, en los que podrán intervenir las entidades públicas.

**Artículo 68.** Son atribuciones y deberes de la Cámara de Diputados:... 18) dictar leyes orientadas a proteger y fomentar el régimen cooperativo.

### *Provincia de La Rioja*

**Artículo 60.** La actividad económica estará al servicio del hombre y se organizará conforme a los principios sociales de esta Constitución. El Estado garantiza la libre iniciativa privada, armonizándola con los derechos de la persona y la comunidad, debiendo regular las actividades económicas a esos efectos. A tal fin se crearán los institutos y se arbi-

trarán los medios necesarios con intervención de representantes del trabajo, sociedades, cooperativas, asociaciones de productores, trabajadores, empresarios e instituciones oficiales de crédito para la defensa efectiva de la producción básica, la distribución de la tierra pública, el aprovechamiento de los recursos naturales, la radicación de industrias, especialmente en el interior de la provincia y la comercialización de la producción en beneficio de los productores y consumidores.

**Artículo 66.** Los servicios públicos pertenecen originariamente, según su naturaleza y características, a la provincia o a las municipalidades y podrán ser concedidos a los particulares para su explotación en la forma y modo que determine la ley, priorizándose las entidades cooperativas.

**Artículo 67.** El Estado, a través de la ley, fomentará y promoverá la organización, el mantenimiento y el desarrollo de cooperativas y mutuales, mediante la asistencia técnica e integral, el correcto ejercicio de la fiscalización y un adecuado plan de educación y capacitación cooperativista y mutualista.

### *Provincia de Mendoza*

*La Constitución mendocina no contempla cláusulas vinculadas con las cooperativas o el cooperativismo, pero corresponde hacer notar que el texto vigente en esa provincia fue aprobado hace más de un siglo, el 11 de febrero de 1916, cuando las cooperativas aún no contaban con una ley que las reconociera como sujetos de derecho específicos.*

*Las enmiendas aprobadas en 1965, 1985 y 2005 estuvieron, en su mayor parte, referidas únicamente a temas vinculadas con cargos políticos o judiciales.*

### *Provincia de Misiones*

**Artículo 39.** La Provincia garantizará la atención de la salud de la población, a cuyo fin la Legislatura dictará la Ley Sanitaria correspondiente que asegure la asistencia médica integral, preventiva y asistencial. A los efectos de cumplir más acabadamente estas obligaciones, el Gobierno podrá por medio de convenios, comprometer su colaboración con la Nación, con otras provincias, asociaciones profesionales, entidades mutuales y cooperativas.

**Artículo 41.** Las leyes que organicen y reglamenten la educación se sujetarán a los principios y reglas siguientes:... Juntamente con la

enseñanza primaria, secundaria y especial, se impartirán conocimientos prácticos, relacionados con los sistemas cooperativos.

**Artículo 54.** La ley reglamentará la colonización oficial o privada sobre las siguientes bases:... 3. adjudicación preferencial a grupos organizados en cooperativas.

**Artículo 59.** Los servicios públicos corresponden originariamente a la Provincia o a los municipios, y se propenderá a que la explotación de los mismos sea efectuada por el Estado, entes autárquicos o autónomos o cooperativas de usuarios en los que podrán intervenir las entidades públicas... Los de transporte terrestre o de la navegación por líneas regulares podrán concederse a empresas privadas o a cooperativas, pero dicha concesión deberá ser aprobada por la ley.

**Artículo 60.** Las entidades gremiales y sindicales, cooperativas y asociaciones de productores y consumidores intervendrán en la defensa de la producción en relación al consumo y las necesidades de inversión.

**Artículo 61.** La Provincia, dentro de los derechos y garantías asegurados en esta Constitución, podrá controlar, tomar a su cargo o destinar para cooperativas o entidades similares, cuando el bien común lo exija, aquellas actividades en que predomina el interés público y en que la iniciativa privada sea insuficiente, monopolista o privilegiada.

**Artículo 62.** La Provincia reconoce la función social del cooperativismo. Promoverá y favorecerá su incremento por los medios más idóneos y asegurará su carácter y finalidades y facilitará el acceso directo de las cooperativas de producción a los mercados consumidores nacionales y extranjeros.

**Artículo 64.** La Provincia... propenderá a la creación o radicación de nuevos bancos en su territorio, especialmente los cooperativos y de fomento agrario-industrial.

**Artículo 101.** Corresponde a la Cámara de Representantes:... 7. ...propender a la formación de sociedades cooperativas

### *Provincia del Neuquén*

**Artículo 79.** El Estado provincial, por medio de una legislación adecuada, propenderá a mejorar las condiciones de vida y subsistencia social, fomentando y protegiendo el establecimiento de cooperativas de producción, consumo y crédito, reconociendo su función social y favoreciendo el acceso del ahorro popular a la vivienda propia.

**Artículo 80.** ... Están excluidos de la obligación licitatoria y podrán ser adjudicatarios directos en la prestación de servicios públicos, en las

condiciones que establezca la legislación provincial respectiva, los entes autárquicos provinciales y las sociedades cooperativas preexistentes, integradas por vecinos usuarios en actual prestación de los servicios y con sede en la ciudad donde deban prestarlos.

**Artículo 81.** Los servicios públicos estarán a cargo del Estado provincial, municipal, entes autárquicos y sociedades cooperativas.

**Artículo 144.** La Legislatura, al dictar leyes de carácter tributario, propenderá a:... Se eximirá a las entidades cooperativas, mutuales, culturales y gremiales.

**Artículo 292.** ... Están excluidos de la obligación licitatoria y podrán ser adjudicatarios directos en la prestación de servicios públicos los entes autárquicos provinciales, municipales y las sociedades cooperativas preexistentes integradas por vecinos usuarios, en actual prestación de los servicios y con sede en la ciudad donde deban prestarlos.

### *Provincia de Río Negro*

**Artículo 80.** La Provincia... Otorga las concesiones de explotación y dispone las formas de participación de municipios, cooperativas y usuarios.

**Artículo 98.** ... Puede prescindirse de la licitación pública o privada cuando el Estado resuelva realizar las obras por administración o por intermedio de empresas cooperativas, sociedades mixtas o de otro tipo, de las cuales forma parte, y por los organismos intermunicipales o interprovinciales que se formaren al mismo efecto, para beneficiar al desarrollo y a la economía regional.

**Artículo 100.** El Estado reconoce la función económica y social del mutualismo y de la cooperación libre, en especial de las cooperativas de producción y las que son fuente de trabajo y ocupación.

Implementa las políticas destinadas a la difusión del pensamiento mutualista y cooperativista; la organización, el apoyo técnico y financiero; la comercialización y distribución de sus productos o servicios.

La ley organiza el registro, ejercicio del poder de policía, caracteres, finalidades y controles.

**Artículo 101.** La Provincia promueve y asegura a todos sus habitantes la asociación cooperativa con características de libre acceso, adhesión voluntaria, organización democrática y solidaria. Las cooperativas deben cubrir necesidades comunes, propender al bienestar general y brindar servicios sin fines de lucro. El cooperativismo cuenta con

representación en la forma en que lo determine la ley en toda aquella actividad pública donde tenga presencia activa.

**Artículo 102.** Son cooperativas las instituciones privadas de servicios constituidas con arreglo a la legislación específica. Los actos de las cooperativas y sucursales con asiento en la Provincia, que den cumplimiento a los principios de libre asociación y participación de los asociados locales en las decisiones y controles de ellas, no son objeto de imposición a los efectos de los tributos provinciales.

El gobierno provincial y los municipios dan preferencia en el otorgamiento de permisos a las cooperativas integradas por la comunidad respectiva, o la mayor parte de ella, para la prestación de los servicios públicos de los que es usuaria.

Asimismo dan prioridad a las cooperativas de producción y trabajo en sus licitaciones y contratos, ante igualdad de ofrecimientos.

**Artículo 103.** La Provincia incorpora dentro del currículo oficial y en los distintos niveles de enseñanza, la educación cooperativa, a través de acciones conjuntas de las autoridades educativas, los representantes del sector cooperativo y el órgano competente en la materia.

Impulsa la práctica del cooperativismo escolar.

La ley organiza el registro, ejercicio del poder de policía, caracteres, finalidades y controles.

**Artículo 229.** El Municipio tiene las siguientes facultades y deberes:... 8. Participa con fines de utilidad común en la actividad económica; crea y promueve empresas públicas y mixtas, entes vecinales, cooperativas, consorcios de vecinos y toda forma de integración de los usuarios en la prestación de servicios y construcción de obras.

### *Provincia de Salta*

**Artículo 73.** Los poderes públicos reconocen la función económica y social de las cooperativas y alientan su formación y desarrollo. Las cooperativas que colaboren con los fines del Estado en el desarrollo económico de la Provincia gozan de especial apoyo oficial.

### *Provincia de Santa Cruz*

**Artículo 50.** La Provincia deberá fomentar el cooperativismo, mediante el tratamiento especial a las organizaciones de ese carácter.

### *Provincia de Santa Fe*

**Artículo 26.** La Provincia reconoce la función social de la cooperación en el campo económico, en sus diferentes modalidades. La ley promueve y favorece el cooperativismo con los medios más idóneos y asegura, con oportuna fiscalización, su carácter y finalidades.

**Artículo 28.** La Provincia... Estimula la industrialización y comercialización de sus productos por organismos cooperativos radicados en las zonas de producción que faciliten su acceso directo a los mercados de consumo, tanto internos como externos, y mediante una adecuada política de promoción, crediticia y tributaria, que aliente la actividad privada realizada con sentido de solidaridad social.

Promueve la creación de entes cooperativos que, conjuntamente con otros organismos, al realizar el proceso industrial y comercial, defiendan el valor de la producción del agro de la disparidad de los precios agropecuarios y de los no agropecuarios.

### *Provincia de San Juan*

**Artículo 115.** El régimen de división y adjudicación de la tierra pública será establecido por ley, con sujeción a planes previos de colonización con fines de fomento que prevean:... 3. La adjudicación preferencial a cooperativas.

### *Provincia de San Luis*

**Artículo 85.** El Estado reconoce la función económica y social de la cooperación libre. Estimula el desarrollo de las mutuales, empresas de autogestión y cooperativas de distinto objeto social, procurando se asegure su carácter y finalidad.

### *Provincia de Santiago del Estero*

**Artículo 74.** Los planes y programas de la educación pública obligatoria enfatizarán los contenidos referidos al conocimiento de la Constitución, defensa de los derechos humanos, protección de los recursos naturales y medio ambiente, educación para la salud, cooperativismo y mutualismo.

**Artículo 101.** El Estado reconoce la función económica y social de las cooperativas y mutuales y alienta su formación y desarrollo. Deberán estar inscriptas y autorizadas para funcionar.

Las cooperativas y mutuales que colaboren con los fines del Estado en el desarrollo económico de la Provincia, gozan de especial apoyo oficial en materia impositiva, según lo establezca la ley.

### *Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur*

**Artículo 30.** El Estado Provincial alienta la organización y desarrollo de las cooperativas y mutuales, proponiendo y asegurando a todos sus habitantes la asociación cooperativa con características de libre acceso, adhesión voluntaria y organización democrática y solidaria. Las cooperativas deberán cubrir necesidades comunes, propender al bienestar general y brindar servicios sin fines de lucro. La adecuada fiscalización garantizará el carácter y finalidad de las mismas.

### *Provincia de Tucumán*

**Artículo 67.** Corresponde al Poder Legislativo:... Dictar leyes que promuevan el cooperativismo y el mutualismo.

**Artículo 101.** El Gobernador es el Jefe de la Administración Provincial, y tiene las siguientes atribuciones y deberes:... Promover la creación y el fortalecimiento de asociaciones cooperativas, mutuales y organizaciones no gubernamentales en todo el territorio provincial.

## **Bibliografía**

- ALTHAUS, Alfredo A.: Tratado de derecho cooperativo. Zeus Editora, Rosario, 1974.
- CRACOGNA, Dante: Situación tributaria de las cooperativas en la Argentina: Encuadramiento constitucional. En Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2004.
- CRACOGNA, Dante: Comentarios a la Ley de Cooperativas, 3.<sup>a</sup> edición. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2006.
- CRACOGNA, Dante: Manual de legislación cooperativa, 2.<sup>a</sup> edición. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2016.
- KAPLAN DE DRIMER, Alicia y DRIMER, Bernardo: Las cooperativas. Fundamentos - Historia - Doctrina. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2017.

- MASÓN, Rubén Alfredo: Tributación cooperativa. En Revista de la Cooperación n.º 192. Edición de FACC, Buenos Aires, 1978.
- MASÓN, Rubén Alfredo: La actual situación impositiva de las cooperativas de consumo. En Revista de la Cooperación n.º 199. Edición de FACC, Buenos Aires, 1980.
- MASÓN, Rubén Alfredo: El retorno cooperativo y los impuestos al valor agregado y sobre los ingresos brutos. En Las cooperativas ante el régimen tributario. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 1980.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Las cooperativas y los impuestos. En Temas de derecho cooperativo. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 1986.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Reflexiones sobre la economía social. En Cuadernos de economía social n.º 6. Edición de IAIES, Buenos Aires, 1998.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Situación tributaria de las cooperativas en la Argentina: Impuestos provinciales. En Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2004.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Las diferencias cooperativas. En Realidad Profesional n.º 39. Edición del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, La Plata, 2007.
- MASÓN, Rubén Alfredo: El acto cooperativo y su tratamiento tributario. En El Ecosocial n.º 7. Edición de Acooperar, Mar del Plata, 2013.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Las cooperativas y la reforma tributaria. En Prensa Cooperativa n.º 414. Edición de Prensa Cooperativa, Mar del Plata, 2017.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Tributación cooperativa: La ley bonaerense 13.360. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2018.
- MASÓN, Rubén Alfredo: Las cooperativas y el régimen tributario. En Políticas públicas y cooperativas, Editorial Intercoop, Buenos Aires, 2020.
- PASTORINO, Roberto Jorge: Impuestos a las transacciones cooperativas. Editorial Intercoop, Buenos Aires, 1981.

## **Derechos de autor**

La revista *Deusto Estudios Cooperativos* es una revista de acceso abierto lo que significa que es de libre acceso en su integridad inmediatamente después de la publicación de cada número. Se permite su lectura, la búsqueda, descarga, distribución y reutilización legal en cualquier tipo de soporte sólo para fines no comerciales y según lo previsto por la ley; sin la previa autorización de la Editorial (Universidad de Deusto) o el autor, siempre que la obra original sea debidamente citada (número, año, páginas y DOI si procede) y cualquier cambio en el original esté claramente indicado.

## **Copyright**

The *Deusto Journal of Cooperative Studies* is an Open Access journal which means that it is free for full and immediate access, reading, search, download, distribution, and lawful reuse in any medium only for non-commercial purposes, without prior permission from the Publisher or the author; provided the original work is properly cited and any changes to the original are clearly indicated.