

# Deusto Estudios Cooperativos

Revista del Instituto de Estudios Cooperativos  
de la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto

**N.º 21** (2023)

doi: <https://doi.org/10.18543/dec212023>

---

## Tratamiento tributario de las cooperativas en el Uruguay

Alfredo Lamenza Álvarez

doi: <https://doi.org/10.18543/dec.2676>

Recibido: 3 de noviembre de 2022 • Aceptado: 10 de enero de 2023 • Publicado en línea:  
febrero de 2023

### 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.

# Tratamiento tributario de las cooperativas en el Uruguay

Dr. Esc. Alfredo Lamenza Álvarez

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad de la República del Uruguay.

Docente en diversas instancias de capacitación cooperativa.

Representante del sector cooperativo de ahorro y crédito ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social en los Consejos de Salarios del sector.

slamenza@gmail.com

doi: <https://doi.org/10.18543/dec.2676>

Recibido: 3 de noviembre de 2022

Aceptado: 10 de enero de 2023

Publicado en línea: febrero de 2023

---

**Sumario:** 1. Introducción y Antecedentes.—2. Fundamento del tratamiento tributario diferencial de las cooperativas.—3. Diferenciación entre no sujeción y exención.—4. El acto cooperativo y la tributación.—5. Sistema tributario uruguayo.—6. Tributación de las cooperativas.—7. Disposición de la Ley General de Cooperativas.—8. Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales.—9. Impuestos al Consumo.—10. Impuesto al Patrimonio.—11. Tasa Registral.—12. Contribuciones a la seguridad social.—13. Tributación por clase cooperativa. 13.1. Cooperativas de Trabajo. 13.2. Cooperativas de artistas u oficios conexos. 13.3. Cooperativas de asistencia médica. 13.4. Cooperativas de Consumo, de Seguros y de Garantía Recíproca. 13.5. Cooperativas de Ahorro y Crédito. 13.6. Cooperativas Agrarias. 13.7. Cooperativas Agropecuarias de Viticultores. 13.8. Cooperativas de Vivienda. 13.9. Cooperativas Sociales.—14. Prestación coactiva para la promoción, desarrollo y educación cooperativa.—15. Conclusiones.

**Resumen:** El tratamiento tributario de las cooperativas en Uruguay ha sido y es fragmentario, falta de coordinación, falta de uniformidad y actualización, sectorial y difícil de interpretar generando inseguridad jurídica.

Inveteradamente, se ha utilizado el instrumento de la exoneración tributaria desconociendo las situaciones de no sujeción que se da en los impuestos al consumo y a la renta empresaria, aún luego del reconocimiento legal general del acto cooperativo.

El fundamento del tratamiento tributario diferencial de las cooperativas estriba en sus especiales caracteres, su concepto de empresa sin fines de lucro y en sus valores y principios.

Las cooperativas en el Uruguay se encuentran generalmente exoneradas del impuesto a la renta empresaria, del impuesto al patrimonio y, en algunos casos del aporte patronal, a la seguridad social, sin perjuicio de otras exoneraciones menores o particulares.

**Palabras clave:** Cooperativas, Tributación, Exoneraciones, No Sujeción.

**Abstract:** The tax treatment of cooperatives in Uruguay has been and it is fragmented, lacking coordination, uniformity and updating, fragmented and difficult to interpret, generating legal insecurity.

Traditionally, the instrument of tax exemption has been used, ignoring the non-subject situations that occur in consumption and business income taxes, even after the general legal recognition of the cooperative act.

The reason of the differential tax treatment of cooperatives lies in their special characteristics, their concept of non-profit company and in their values and principles.

Cooperatives in Uruguay are generally exempt from corporate income tax, wealth tax and, in some cases, social security contributions.

**Keywords:** Cooperatives, Taxation, Exonerations, Non-Subjection.

---

## 1. Introducción y Antecedentes

En nuestro país, el tratamiento tributario de las cooperativas se puede encontrar ya en los años 1935<sup>1</sup>, de forma particular y fragmentada para distintos tipos o clases cooperativas, desarrollándose de esa manera hasta el año 2006<sup>2</sup>, situación que persiste hasta la fecha<sup>3</sup>.

Aquí es dable recodar que la Ley 10.761, de 15 de agosto de 1946, denominada de «*sociedades cooperativas*», y que es considerada la ley madre del cooperativismo, —ya que estableció en sus pocos artículos una sistematización de las principales y esenciales disposiciones respecto de las cooperativas, y que rigió hasta el año 2008—, preveía también exoneraciones fiscales<sup>4</sup>.

Es así que el legislador uruguayo desde siempre ha visto diferencias características en las cooperativas, y ha legislado en consecuencia con una serie de beneficios, entre ellos el tributario, mas de forma fragmentaria, inconexa y asistemática.

Vale decir, que para encontrar el tratamiento tributario de las cooperativas tenemos que acudir al sistema tributario en general, y en él o en leyes específicas, identificar el tratamiento tributario diferencial de las cooperativas. Ello, además de ser una tarea difícil, reservada solo a especialistas, implica también no pocos problemas de interpretación así como inconsistencias en la tributación.

A su vez, el hecho que la legislación no haya actuado en forma uniforme, sistémica y técnica hace que la fundamentación de tal régimen tributario sea difusa, y por tanto, poco entendida por técnicos y funcionarios especializados en la materia tributaria, generando un riesgo y una cierta inseguridad jurídica respecto del mantenimiento del trato diferencial toda vez que se intenta legislar en materia tributaria o suceden situaciones de necesidad de liquidez para el Estado.

Es así, que generalmente, la tribulación de las cooperativas, su cómo, por qué y para qué, son analizados o emergen a la luz, desde el

---

<sup>1</sup> Es el caso de la Ley N.º 9.526 de diciembre 14 de 1935, que creó la COOPERATIVA NACIONAL DE PRODUCTORES DE LECHE.

<sup>2</sup> Es el caso de la Ley N.º 17.978 de 26/06/2006 que creó las cooperativas sociales.

<sup>3</sup> Reyes, Sergio y Lamenza Alfredo, El tratamiento tributario de las cooperativas en Uruguay, Ponencias del Congreso Continental de Derecho Cooperativo, Colegio de Abogados de Costa Rica – Cooperativas de las Américas, Costa Rica, 2019, p. 174.

<sup>4</sup> Disponía su art. 12: «Estas sociedades quedan exoneradas durante los primeros cinco años de su funcionamiento, del impuesto inmobiliario que grave sus inmuebles y del de las patentes de giro. Quedan exoneradas, del impuesto de papel sellado en todos los actos de su constitución y registro».

movimiento cooperativo cuando hay riesgo de modificaciones in pejus<sup>5</sup> o ante problemas interpretativos o de coordinación tributaria puntuales, pero no son planteados tampoco desde un punto de vista general y sistemático.

A las dificultades anteriores, se suma el hecho de que la doctrina especializada en materia tributaria, no ha estudiado en absoluto el fenómeno de la tributación cooperativa, el cual solo es analizado por los estudiosos del derecho cooperativo. Y he aquí otra dificultad adicional para aprehender este fenómeno de estudio: desde el plano jurídico, se requiere profundos conocimientos del derecho cooperativo, pero también del derecho tributario, ambos órdenes normativos muy particulares y concretos, con pocos especialistas y sin un hilo conductor de unión entre ambos.

En consecuencia, ello ha redundado que en el Uruguay no pueda hablarse de un sistema tributario de las cooperativas, sino de un tratamiento tributario particular para las cooperativas —y más específicamente para cada clase cooperativa—, que debe ser identificado caso a caso.

## 2. Fundamento del tratamiento tributario diferencial de las cooperativas

Ahora bien, por qué la legislación nacional —también la comparada— en general reservan un tratamiento diferencial, más beneficioso —en mayor o menor medida— a las cooperativas.

Si acudimos al proceso de desarrollo de la legislación vigente, advertimos que eso se debe a intuiciones, a cierta comprensión de que las cooperativas integran un sector social de la economía, sin fines de lucro y de beneficio para las clases más desfavorecidas de ella. No se debe a un meditado análisis del sector cooperativo desde el punto de vista económico, cualitativo y de su naturaleza. Ni tampoco a un análisis profundo de los elementos de los tributos, donde el hecho generador, debería ser el eje y el foco central al respecto.

---

<sup>5</sup> Fue el caso de nuestro país, cuando el Proyecto de Reforma Tributaria, presentado por el Poder Ejecutivo al Parlamento en el año 2006, derogaba las exoneraciones con que contaban algunas clases cooperativas en materia de impuesto a la renta empresarial y de aportes patronales a la seguridad social. Finalmente, tales exoneraciones se mantuvieron en la Ley de Reforma Tributaria aprobada en el año 2007, aunque igualmente se aprobaron algunos aspectos que implicaron un retrocesos en materia de tributación cooperativa, que infra analizaremos.

Es así que nuestro legislador ha encarado el trato tributario diferencial para las cooperativas, desde el punto de vista netamente económico, como beneficio para su fomento<sup>6</sup>, no abordándolo desde el plano técnico jurídico en un análisis particularizado del sistema cooperativo y del hecho gravado por el tributo.

En la doctrina tributaria nacional, como ya expresamos, no se encuentran estudios al respecto, debiendo acudir a la doctrina cooperativa, que —sobre todo a nivel internacional— ha realizado diversos y profundos estudios sobre la materia, no existiendo —más allá de diferencias terminológicas— mayores discusiones al respecto, existiendo ya conclusiones claras y pacíficamente aceptadas en el plano académico mas no legislativo o jurisprudencial.

Es así que tal trato diferencial, puede fundamentarse en los siguientes aspectos.

Como hemos expresado antes de ahora, son los especiales caracteres de las cooperativas así como sus principios y valores los que meritan que la legislación, atendiendo al interés general que representan, tenga un tratamiento más beneficioso para las cooperativas.

Es así que las cooperativas se caracterizan por ser

«entidades cuyo centro es la persona humana —sin perjuicio de que pueden ser integradas por personas jurídicas, lo que en la práctica tiene una incidencia muy menor—, no el capital ni el aporte económico que esta pueda realizar.

Asimismo, son entidades de servicio, en sentido amplio, es decir que su razón de ser es el brindar un servicio al socio o un puesto de trabajo, sin intermediarios.

Otro carácter importante de las cooperativas es que se identifican el asociado con el usuario del servicio o a quien se le otorga el puesto de trabajo, remarcando la no intermediación dentro del sistema cooperativo, ni en el uso de servicios ni en la consecución de puestos de trabajo, lo que redundaría en mejores condiciones económicas de los mismos.

En otro orden, tenemos un carácter de primera magnitud como la inexistencia de fin de lucro, por lo que los excedentes se vuelcan a la propia entidad o a la baja del costo del servicio o a la suba del salario. Debemos remarcar, con esto, que la inexistencia de un fin de lucro, no implica la inexistencia de un fin económico que por supuesto existe y es obtener el servicio al menor costo posible y con la mayor

---

<sup>6</sup> Es de destacarse que ese beneficio para su fomento, entre otros, tiene como contrapartida un mayor control y supervisión estatal de las cooperativas.

calidad, lo mismo que lograr el mejor salario posible en óptimas condiciones de trabajo.

También, debe destacarse que, más allá de sus particularidades, caracteres y mayor regulación y control estatal, se trata de entidades privadas autónomas.

Se suma a lo anterior, que implican una propiedad cooperativa más allá de los aportes de cada socio y de su individualidad, y en definitiva una propiedad colectiva de sus socios, no pública.

Finalmente, como otro carácter esencial debemos remarcar la autogestión democrática de sus socios, lo que, al decir de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) implica verdaderas escuelas de democracia insertas en la sociedad.

A los anteriores, podemos agregarles, por ejemplo, los caracteres que requiere expresamente la legislación uruguaya a modo ilustrativo, que también se encuentran ínsitos en el sistema y doctrina cooperativa.

La Ley 18.407, en su artículo 8 dispone: “(Caracteres).- Las cooperativas deben de reunir los siguientes caracteres:

- 1) Ilimitación y variabilidad del número de socios que no podrá ser inferior a cinco, salvo para las cooperativas de segundo o ulterior grado y lo dispuesto en los Capítulos del Título II de las cooperativas en particular, de la presente ley.
- 2) Plazo de duración ilimitado.
- 3) Variabilidad e ilimitación del capital.
- 4) Neutralidad en materia política, religiosa, filosófica y no discriminación por nacionalidad, clase social, raza y equidad de género.
- 5) Igualdad de derechos y obligaciones entre los socios.
- 6) Reconocimiento de un solo voto a cada socio, independientemente de sus aportes, excepto la posibilidad del voto ponderado en las cooperativas de segundo o ulterior grado.
- 7) La imposibilidad del reparto de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en caso de liquidación»<sup>7</sup>.

A lo anterior, debemos agregar el carácter meramente instrumental del capital a efectos de la consecución del objeto social, no para obtener una remuneración del mismo.

---

<sup>7</sup> Lamenza, Alfredo, Ponencia inédita presentada al VII Congreso Continental de Derecho Cooperativo, a celebrarse en Paraguay en octubre de 2022.

Asimismo, la distribución muy específica y demarcada por la ley de los excedentes<sup>8</sup>, sin que además en caso de disolución el capital remanente pueda ser distribuido entre los socios<sup>9</sup>.

Respecto de la definición de cooperativa y sus valores y principios, los enunciaremos a continuación, no profundizando sobre ellos por no ser el objeto del presente trabajo.

---

<sup>8</sup> Véase al respecto el art. 70 de la Ley 18.407 —con inciso final dado por el art. 355 de la Ley N.º 19.996 de 03/11/2021— el cual dispone: «(Destino de los excedentes netos del ejercicio).- La Asamblea General Ordinaria determinará el destino de los excedentes netos del ejercicio, de acuerdo al siguiente orden:

En primer lugar, se deducirán los importes necesarios para:

- 1) Abonar los intereses a pagar a los instrumentos de capitalización que correspondan.
- 2) Recomponer los rubros patrimoniales cuando hayan sido disminuidos por la absorción de pérdidas de ejercicios anteriores y compensar pérdidas aún pendientes de absorción.

El remanente se destinará de acuerdo al siguiente orden:

- 1) El 15% (quince por ciento) como mínimo, para la constitución de un Fondo de Reserva Legal, hasta que este iguale al capital reduciéndose al 10% (diez por ciento) a partir de ese momento y cesando al ser triplicado el capital.
- 2) El 5% (cinco por ciento) como mínimo, para el Fondo de Educación y Capacitación Cooperativa.
- 3) El 10% (diez por ciento) para la constitución de una Reserva por concepto de operaciones con no socios.

Y el saldo será destinado al reparto entre los socios en concepto de retorno o a pagar intereses a las partes sociales integradas hasta el máximo de interés corriente en plaza, según determine la Asamblea.

El monto a ser repartido entre los socios en concepto de retorno no podrá ser inferior al 50% (cincuenta por ciento) del remanente y se distribuirá de acuerdo a los siguientes criterios:

- A) En las cooperativas de primer grado, en proporción a las operaciones efectuadas con la cooperativa o al trabajo realizado en ella.
- B) En las cooperativas de segundo o ulterior grado, en proporción al capital social aportado o a los servicios utilizados, según establezca el estatuto.

El estatuto podrá destinar, con la aprobación por mayoría especial de dos tercios (2/3) de socios presentes en la Asamblea General Ordinaria, la totalidad o parte de los excedentes a un fondo de reserva con destino a la adquisición de tecnología, afrontar riesgos financieros o crediticios, o cualquier otro destino que signifique una mejora de la competitividad de la cooperativa».

<sup>9</sup> Al respecto el artículo 97 de la Ley 18.407 dispone: «(Distribución del remanente).—El remanente que resultare una vez pagadas las deudas y devuelto el valor de los aportes según las disposiciones de la presente ley, se entregará al Instituto Nacional del Cooperativismo (INACOO)».

Según la nueva Declaración de Identidad Cooperativa<sup>10</sup>, «una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada»<sup>11</sup>.

En cuanto a los valores, tal Declaración establece que «las cooperativas se basan en los valores de ayuda mutua, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. Siguiendo la tradición de sus fundadores sus miembros creen en los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad social y preocupación por los demás».

Y respecto de los principios cooperativos, define los siguientes: Membresía abierta y voluntaria, Control democrático de los miembros, Participación económica de los miembros, Autonomía e independencia, Educación, formación e información, Cooperación entre cooperativas, y Compromiso con la comunidad<sup>12</sup>.

Tales caracteres, definición, principios y valores en su actuación y desarrollo práctico por parte de las entidades cooperativas —no en su cualidad formal de meros enunciados—, son en definitiva los que fundamentan una legislación particularizada para las cooperativas, dentro de la cual el tratamiento tributario diferencial es un capítulo de primer orden.

Como corolario de lo anterior, muchas constituciones y legislaciones en Latinoamérica, declaran de interés general a las cooperativas. En nuestro país, es el art. 2 de la Ley 18.407 el que lo dispone: «(Declaración de interés y autonomía).- Declárase a las cooperativas de interés general e instrumentos eficaces para contribuir al desarrollo económico y social, al fortalecimiento de la democracia y a una más justa distribución de la riqueza».

*El Estado garantizará y promoverá la constitución, el libre desarrollo, el fortalecimiento y la autonomía de las cooperativas, en todas sus expresiones económicas y sociales»<sup>13</sup>.*

---

<sup>10</sup> Adoptada por la II Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) que se realizara en setiembre de 1995 en Manchester.

<sup>11</sup> Tal definición ha sido adoptada por el art. 4 de la Ley 18.407 general de cooperativas.

<sup>12</sup> Tales principios han sido adoptados por el art. 7 de la Ley 18.407 general de cooperativas.

<sup>13</sup> Dado el rango legal y no constitucional de tal disposición, lamentablemente, leyes posteriores puede suceder que lo desconozcan, aunque estrictamente por tratarse de una norma especial, específica y de un alcance declarativo general, no podría ser desconocida sin responsabilidad estatal en un Estado de Derecho como el nuestro, a menos que sea derogada expresamente.

Cabe mencionar aquí también la Recomendación 193, de 20 de junio de 2002, de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), aprobada con los votos favorables tanto del Estado uruguayo como de los trabajadores sindicalizados, que además de incorporar la definición, valores y principios de la Declaración de Identidad Cooperativa, ya citada, alude expresamente a que los Estados deben apoyar a las cooperativas y que dichas «*medidas de apoyo podrían incluir, entre otras y en la medida de lo posible, ventajas fiscales...*».

Sin perjuicio de tales aspectos internos del cooperativismo —reconocidos por el Estado y organismos internacionales—, es decir, relativos a la propia esencia de las cooperativas; desde el punto de vista externo, y en aplicación de los principios generales del derecho de igualdad, de seguridad jurídica y de capacidad contributiva, reconocidos también por nuestra Constitución nacional, debemos concluir en la necesidad de un trato tributario diferente respecto de las cooperativas<sup>14</sup>, porque son claramente diferentes de las empresas comerciales basadas en el capital.

### 3. Diferenciación entre no sujeción y exención

En la doctrina tributaria, como es el caso de Addy Mazz<sup>15</sup> se conceptualiza la no sujeción como «*aquella situación en la cual no se verifica el hecho generador, y por ello, no nace la obligación tributaria*». Podría asimilarse entonces a la inclusión o no imposición, donde el actuar del sujeto no se encuentra incluido en el hecho generador del tributo. Agregando, en tal sentido la citada autora que, ello «*puede ocurrir, por inclusión en el hecho generador, porque la situación fáctica no encuadra en la prevista hipotéticamente en la ley o porque, en el caso de la inmunidad, las situaciones o sujetos han quedado fuera de la imposición de quien crea el tributo*».

Como señala Valdés Costa «*el elemento que configura la inmunidad es la prohibición de que determinadas personas sean gravadas por la ley. Tal prohibición solo puede ser establecida por una norma jurídica de rango superior a la ley ordinaria. En nuestro derecho, por la Constitución*»<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Reyes, Sergio y Lamenza, Alfredo, Las cooperativas y el sistema tributario, AEU, Uruguay, 2007, pp. 60/61.

<sup>15</sup> Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, FCU, Uruguay, 2007, p. 306.

<sup>16</sup> Valdés Costa, Ramón, Valdés de Blengio, Nelly, Sayagues Areco, Eduardo, Código Tributario Anotado y Comentado, FCU, Uruguay, 2007, p. 355.

En nuestro país, al no existir —como sí existe en otros países de Latinoamérica como Paraguay y Brasil—, previsiones constitucionales en materia de inmunidad tributaria respecto de las cooperativas, solo estaremos ante hipótesis de no sujeción si el hecho generador del tributo de que se trate, por circunstancias fácticas no es realizado por la actividad cooperaria.

Aquí conviene conceptualizar el hecho generador que, al decir de Ataliba «es el supuesto al que la ley imputa la consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario»<sup>17</sup>.

Consecuentemente, para saber si una persona determinada debe tributar, debemos conocer la hipótesis fáctica del tributo, y en caso de que una persona incurra en ella, deberá tributar, salvo que posea una inmunidad tributaria o se encuentre exonerada.

A su turno, se puede definir la exoneración o exención, de la manera que lo hace nuestro Código Tributario en su art. 41. Es «*la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley en favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador*».

Por manera que, en la no sujeción o no inclusión no estaremos frente al acaecimiento de la hipótesis fáctica contenida en la norma tributaria para estar obligado al pago del tributo; y en la exoneración, la persona incurriría en la hipótesis fáctica, pero merced a una norma adicional no sería sujeto de la obligación al ser dispensada de ella.

En la exoneración el hecho generador del tributo se configura, pero el Estado, por determinadas razones de política fiscal, decide eximir del pago a determinado sujeto. En la no sujeción al tributo, no acaece el hecho generador establecido por la ley para configurar el tributo, y, por ende, no se origina la obligación tributaria.

En definitiva, en la exención se produce el hecho generador, pero la obligación tributaria no surge —o surge en menor cuantía— porque se interpone la norma exoneratoria entre la verificación del presupuesto de hecho y el surgimiento de la obligación tributaria; mientras la no sujeción comprende todas aquellas situaciones en las cuales no se verifica el hecho generador, y por ello no nace la obligación tributaria<sup>18</sup>.

En este punto, es importante destacar que, como lo reconoce el propio artículo 42 del Código Tributario, «*La exoneración puede ser derogada en cualquier momento o modificada por ley posterior, aun*

---

<sup>17</sup> Ataliba, Geraldo, La Hipótesis de Incidencia, Perú, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 57.

<sup>18</sup> Mazz, Addy, Curso de Derecho Financiero y Finanzas, FCU, Uruguay, 2007, p. 302/308.

*cuando fuera concedida con plazo cierto de duración o en función de determinadas condiciones de hecho, sin perjuicio de la responsabilidad en que el Estado pueda incurrir en estos casos.*

*La exoneración de carácter general de tributos o de alguna de sus especies establecida en favor de determinadas personas o actividades se extiende a los tributos de la misma especie, creados con posterioridad a su otorgamiento salvo disposición legal expresa en contrario».*

Al respecto, señala Elsa Cuesta que *«El régimen impositivo, en cuanto a las cooperativas se refiere, se manifiesta tan cambiante como lo son las políticas recaudadoras del Estado. Como ese se ha conducido en la regulación legal con un sistema de exenciones en todos los casos en las que las mismas no se hallan obligadas, las leyes que las contienen son reemplazadas por otras que las suprimen. El fundamento de su supresión radica en que toda exención es un acto de privilegio que por alguna razón, supuestamente de estado, el legislador ha previsto y que en general, al desaparecer la justificación que le dio origen o pesar más otros elementos para la determinación de la política impositiva, no existe sustento para su continuidad. Claramente se advierte que este procedimiento es inadmisibles en los casos de no sujeción al gravamen que se trate. Tal sería el caso si el legislador tuviera en cuenta en cada caso, la naturaleza de la cooperativa. Ello sin embargo, no implica privilegiar a las cooperativas, sino considerar adecuadamente si respecto de ellas se configura el hecho imponible contemplado en la norma».*

De lo que viene de exponerse tenemos que, para analizar en nuestro derecho, si una cooperativa debe abonar determinado tributo tenemos que analizar si su actividad incurre en la descripción realizada en el hecho generador del mismo. Si no incurre, no debería tributar, y no necesitaría exoneración alguna. Si incurre, y no se encuentra exonerada, debería tributar; y en caso de encontrarse exonerada no debería tributar.

En relación con el hecho generador el concepto y naturaleza del acto cooperativo desempeña un papel fundamental como se verá infra.

#### **4. El acto cooperativo y la tributación**

El instituto jurídico del acto cooperativo, fue propuesto por primera vez, en 1954 por el jurista mexicano Antonio Salinas Puente que lo definió como el *«supuesto jurídico, ausente de lucro y de*

*intermediación, que realiza la organización cooperativa en cumplimiento de un fin preponderantemente económico y de utilidad social»<sup>19</sup>.*

A su turno, enseña Pastorino<sup>20</sup> que «el acto cooperativo es un negocio jurídico unilateral, colegiado y complejo» y agrega que «es la expresión jurídica de la solidaridad, del esfuerzo propio y de la ayuda mutua, diferenciándose del negocio jurídico ordinario en el que prima el enfrentamiento entre las partes. La solidaridad permite que el acto se desarrolle en el tiempo, cada asociado puede recoger su propia labor societaria desempeñada en la asamblea o la de otro asociado que lo precedió y ejecutar, así el acto. Esto es imposible en los negocios de enfrentamiento —el contrato de cambio— en los que las partes deben actuar simultáneamente...».

En nuestro país, la Ley 18.407 en su art. 9 define al acto cooperativo de la siguiente manera: «Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios, por estas y los socios de sus cooperativas socias, o por las cooperativas entre sí cuando estuviesen asociadas bajo cualquier forma o vinculadas por pertenencia a otra de grado superior, en cumplimiento de su objeto social.

*Los mismos constituyen negocios jurídicos específicos, cuya función económica es la ayuda mutua, quedan sometidos al derecho cooperativo y para su interpretación se entenderán integrados por las estipulaciones del estatuto social.*

*Tendrán por objeto la creación, modificación o extinción de obligaciones, negocios dispositivos en sentido amplio o en sentido estricto.*

*En caso de incumplimiento, la parte a la cual se le incumpla podrá optar entre la ejecución forzada y la resolución o rescisión según corresponda, más daños y perjuicios. Se deberá solicitar judicialmente y el Juez podrá otorgar un plazo de gracia.*

*En todo lo no previsto en las leyes cooperativas se aplicarán al acto cooperativo los principios generales en materia de negocio jurídico en general y de los contratos en particular, en lo compatible y en cuanto correspondiere o fuere pertinente.*

*Los vínculos de las cooperativas con sus trabajadores dependientes se rigen por la legislación laboral».*

---

<sup>19</sup> Salinas Puente, Antonio, Derecho cooperativo, Doctrina, jurisprudencia, codificación, Editorial Cooperativismo, México, 1954, p. 127.

<sup>20</sup> Pastorino, Roberto Jorge, Teoría General del Acto Cooperativo, INTERCOOP Editora Cooperativa Ltda., Argentina, 1993, pp. 27 y 34.

Como hemos expresado antes de ahora<sup>21</sup>, «conforme con nuestra legislación, tendríamos entonces que el acto cooperativo es el «negocio jurídico» que crea, modifica o extingue obligaciones, realizado por la cooperativa «en cumplimiento de su objeto social» con sus socios, con los socios de sus cooperativas socias, o por las cooperativas entre sí cuando estuviesen asociadas o vinculadas por pertenencia a otra de grado superior. Tiene por función económica la ayuda mutua, y se rige por el derecho cooperativo y el estatuto social».

A su turno, Dante Cracogna destaca las siguientes notas esenciales del acto cooperativo: «a) intervención de socio y cooperativa; b) objeto del acto idéntico al objeto de la cooperativa; y c) espíritu de servicio»; a lo cual agrega: «Podría decirse que en este acto entre socio y cooperativa hay un corpus (el objeto material o inmaterial sobre el que versa) y un animus (el espíritu de servicio que informa la relación). Lo cual no encaja ajustadamente, sin violencia, dentro de ninguna de las figuras jurídicas tradicionales, puesto que o bien sobra o bien le faltan las notas típicas que definen a aquellas. Por ello puede afirmarse que se trata de un acto jurídico sui generis, que no tiene naturaleza civil ni comercial ni otra cualquiera, sino una que le es propia y que lo distingue frente a todas las demás. Es lo que podemos denominar acto cooperativo»<sup>22</sup>.

De las notas caracterizantes del acto cooperativo que vienen de exponerse surge sin hesitación que el mismo no implica ni un intercambio entre personas, ni una intermediación entre bienes o servicios, ni un acto susceptible de generar renta; con lo cual, un impuesto que gravara el consumo (entendido como la enajenación de bienes y/o servicios) o que gravara la renta (entendida como la utilidad generada por la venta de un bien o servicio), no tendría un hecho generador aplicable al acto por antonomasia de una cooperativa al desarrollar su actividad: el acto cooperativo.

Estaríamos entonces frente a una hipótesis de no sujeción por inclusión de la actividad cooperativa en el hecho generador del impuesto al consumo o a la renta.

Respecto de los impuestos al capital, entendemos que la situación es distinta, en el sentido de que la cooperativa posee capital, aunque este tiene unas características muy diferentes del capital de una socie-

---

<sup>21</sup> Lamenza, Alfredo, Ponencia El acto cooperativo. Noción, contenido y alcances. Su incorporación en el derecho positivo nacional, II Congreso Continental de Derecho Cooperativo, Argentina, Noviembre 2016. <https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/alfredolamenza.pdf>. Accedido el 26/9/2022

<sup>22</sup> Cracogna, Dante, Estudios de Derecho Cooperativo, Editorial Intercoop, Argentina, 1986, p. 27.

dad comercial al ser, al decir de Cracogna,<sup>23</sup> meramente instrumental, no apropiarse del resultado ni gobernar la entidad, su transferencia se encontrarse limitada y de existir liquidación su remanente tener un fin ajeno a los socios.

Por manera, que el capital de una cooperativa existe, y el acto cooperativo no tiene ninguna incidencia en su gravabilidad, mas si fuera gravado en condiciones idénticas al de una sociedad comercial, se estaría violentando el principio de igualdad que veda tratar en forma igual a los desiguales. Tal temperamento adopta, como veremos infra, la legislación nacional.

## 5. Sistema tributario uruguayo

Podemos conceptualizar que un sistema tributario es el conjunto, racionalmente coordinado, de tributos y organismos estatales encargados de aprobarlos y recaudarlos, a efectos de que el Estado puede cumplir con sus fines.

Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), «*La palabra sistema implica armonía entre los impuestos entre sí y entre los objetivos fiscales y extra-fiscales del estado.*

*Por su propia definición sistema implica que existan distintos elementos, que haya un enlace entre los mismos, un orden o forma específico, objetivos preestablecidos y comunes. Por eso, la mayoría de las doctrinas afirman que llegar al sistema tributario es el ideal, pero lo que se tiene son regímenes tributarios, los cuales en muchos países se caracterizan por la imprevisibilidad, el cambio permanente y reformas tributarias con el único fin recaudatorio.*

*Algunos de los principios que debería respetar un sistema tributario ideal son: Justicia y equidad en el conjunto de tributos (equidad horizontal y vertical), Estabilidad, que sea previsible y brinde seguridad jurídica, Neutralidad, vale decir promover la economía, no afectar decisiones de los agentes económicos, Suficiencia para solventar funciones y servicios públicos, Simplicidad comprensibles y fáciles de aplicar, Certeza, es decir, normas claras y precisas, Economicidad por la relación recaudación con los costos de administración del sistema»<sup>24</sup>.*

---

<sup>23</sup> Cracogna, Dante, Las Cooperativas frente al Régimen Tributario, en Las Cooperativas y los Impuestos en el MERCOSUR, Intercoop Editora Cooperativa Limitada, Argentina, 2004, p. 171.

<sup>24</sup> Publicado en <https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/> Accedido el 25/9/2022.

Como señaláramos en anterior trabajo<sup>25</sup>, nuestro sistema se basa en determinados principios generales del derecho, de rango constitucional, que son cardinales, a saber: el principio de legalidad, conforme al cual la ley es necesaria para la creación y modificación de los tributos<sup>26</sup>; el principio de tutela jurisdiccional que implica la existencia de un Poder Judicial independiente que controle la constitucionalidad de las leyes y la regularidad jurídica de los actos administrativos<sup>27</sup>; el principio de igualdad, según el cual todas las personas son iguales ante la ley e implica también un trato igual entre iguales y desigual entre desiguales<sup>28</sup>; el principio de no confiscación que conlleva la ilegitimidad de la carga tributaria cuando la misma excede de determinados niveles económicos<sup>29</sup>; el principio de seguridad jurídica que implica que el orden jurídico brinda estabilidad y certeza a las personas garantizándoles protección en las situaciones jurídicas creadas a su amparo<sup>30</sup>; y el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria vedando al legislador la posibilidad de sancionar normas con efectos hacia el pasado que sean más gravosas para el contribuyente<sup>31</sup>.

En otro orden, en nuestro país existe potestad tributaria del Estado Central y de los Gobiernos Departamentales, pero al ser un Estado unitario, no federal, la de estos últimos se encuentra limitada a los tributos que taxativamente establece la Constitución<sup>32</sup> e incluso sobre estos pueden te-

---

<sup>25</sup> Reyes, Sergio y Lamenza, Alfredo, *El Sistema Tributario Uruguayo y las Cooperativas*, en *Las cooperativas y los impuestos en el MERCOSUR*, Intercoop Editora Cooperativa Limitada, Argentina, 2004, pp. 129/134.

<sup>26</sup> Consagrado en los arts. 10 inc. 2, 83, 85 incs. 4 y 9, 87 y 133 inc. 2 y 3 de nuestra Constitución. El Código Tributario lo consagra en el art. 2 de manera acotada, por cuanto permite delegar determinados aspectos en el Poder Ejecutivo.

<sup>27</sup> Consagrado en los arts. 12, 233 y 309 inc. 1 de nuestra Constitución.

<sup>28</sup> Consagrado en el art. 8 de nuestra Constitución.

<sup>29</sup> Consagrado implícitamente, como derivación del derecho de propiedad, en los arts. 2 y 32 de nuestra Constitución.

<sup>30</sup> Consagrado en los arts. 7, 72 y 332 de nuestra Constitución.

<sup>31</sup> Consagrado en forma implícita en los arts. 72 y 332 de nuestra Constitución.

<sup>32</sup> Dispone el art. 297 de la Constitución: «Serán fuentes de recursos de los Gobiernos Departamentales, decretados y administrados por estos:

1.º) *Los impuestos sobre la propiedad inmueble, urbana y suburbana, situada dentro de los límites de su jurisdicción, con excepción, en todos los casos, de los adicionales nacionales establecidos o que se establecieren. Los impuestos sobre la propiedad inmueble rural serán fijados por el Poder Legislativo, pero su recaudación y la totalidad de su producido, excepto el de los adicionales establecidos o que se establecieren, corresponderá a los Gobiernos Departamentales respectivos. La cuantía de los impuestos adicionales nacionales, no podrá superar el monto de los impuestos con destino departamental.*

2.º) *El impuesto a los baldíos y a la edificación inapropiada en las zonas urbanas y suburbanas de las ciudades, villas, pueblos y centros poblados.*

ner incidencia el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo<sup>33</sup>, y por tanto, es menor; siendo más relevante, a los efectos económicos, la del primero que no tiene limitación alguna en cuanto a los tributos que puede imponer.

Respecto de la tributación en materia del Estado Central, los tributos fundamentales —por el monto de su recaudación— son los impuestos internos recaudados por la Dirección General Impositiva, los impuestos al comercio exterior o aduaneros recaudados por la Dirección Nacional de Aduanas y las contribuciones especiales a la seguridad social recaudadas por el Banco de Previsión Social.

En materia de tributos internos, como tributación al patrimonio, encontramos los siguientes impuestos:

1. Impuesto a las transmisiones patrimoniales (TO, título 19)
2. Impuestos para el fondo de inspección sanitaria (TO, título 18)
3. Impuesto de control de las sociedades anónimas (TO, título 16)
4. Impuesto al patrimonio (TO, título 14)

---

3.) *Los impuestos establecidos con destino a los Gobiernos Departamentales y los que se creen por ley en lo futuro con igual finalidad sobre fuentes no enumeradas en este artículo.*

4.) *Las contribuciones por mejoras a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales.*

5.) *Las tasas, tarifas y precios por utilización, aprovechamiento o beneficios obtenidos por servicios prestados por el Gobierno Departamental, y las contribuciones a cargo de las empresas concesionarias de servicios exclusivamente departamentales.*

6.) *Los impuestos a los espectáculos públicos con excepción de los establecidos por ley con destinos especiales, mientras no sean derogados, y a los vehículos de transporte.*

7.) *Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.*

8.) *Los beneficios de la explotación de los juegos de azar, que les hubiere autorizado o les autorice la ley, en la forma y condiciones que esta determine.*

9.) *Los impuestos a los juegos de carreras de caballos y demás competencias en que se efectúen apuestas mutuas, con excepción de los establecidos por ley, mientras no sean derogados. (...)».*

<sup>33</sup> Establece el art. 300 de la Constitución: «El Poder Ejecutivo podrá apelar ante la Cámara de Representantes dentro de los quince días de publicados en el Diario Oficial, fundándose en razones de interés general, los decretos de los Gobiernos Departamentales que crean o modifican impuestos. Esta apelación tendrá efecto suspensivo.

*Si transcurridos sesenta días después de recibidos los antecedentes por la Cámara de Representantes, esta no resolviera la apelación, el recurso se tendrá por no interpuesto.*

*La Cámara de Representantes dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se dé cuenta de la apelación, podrá solicitar por una sola vez, antecedentes complementarios, quedando, en este caso, interrumpido el término hasta que estos sean recibidos.*

*El receso de la Cámara de Representantes interrumpe los plazos fijados precedentemente».*

Los principales tributos en este grupo son: el Impuesto al Patrimonio (IP), el Impuesto de Control a las Sociedades Anónimas (ICOSA), el Impuesto a las Trasmisiones Patrimoniales (ITP), y el Impuesto de Enseñanza Primaria.

Como tributación al consumo tenemos:

5. Impuesto específico interno (TO, título 11)
6. Impuesto al valor agregado (TO, título 10)
7. Impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios (TO, título 9)

Los principales tributos en este grupo son: el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y el Impuesto Específico Interno (IMESI).

Como tributación a la renta tenemos:

8. Impuesto a las rentas de los no residentes (TO, título 8)
9. Impuesto a la renta de las personas físicas (TO, título 7)
10. Impuesto a los ingresos de las entidades aseguradoras (TO, título 6)
11. Impuesto a las rentas de las actividades económicas (TO, título 4)
12. Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (Ley 18.314, de 4 de julio de 2008).

Los principales tributos en este grupo son: el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IAS).

En relación con los tributos al comercio exterior tenemos que los mismos gravan la importación definitiva —nuestro país prácticamente no grava las operaciones de exportación definitiva y tránsito— siendo este su hecho generador, y la base de cálculo el valor en aduana de la mercadería.

Dentro de los tributos a la importación definitiva tenemos a la Tasa Global Arancelaria, compuesta por los Recargos a la Importación y el Impuesto Aduanero Único a la Importación, consagrados respectivamente por las leyes 12.670, art. 2 y 14.629; la Tasa Consular dispuesta por los arts. 585 de la Ley 17.296, 236 de la Ley 19.355, y 265 de la Ley 19.535; la Tasa por Servicios Extraordinarios estatuida por los arts. 6 de la Ley 9.461 y 253 de la Ley 15.809; la Tasa por Servicios Aduaneros Preferenciales establecida por el art. 170 de la Ley 16.320; el Impuesto al Valor Agregado a las importaciones (arts. 1 y 2, TO); el Impuesto Específico Interno (art. 1, Título 11, TO); Anticipo de IVA a la Importación (Decreto 220/98, art. 115); Adelanto de Impuesto a las Rentas de las Actividades Empresariales (Decreto 788/2008); y Anticipo de IMESI (De-

creto 520/2007, art. 5, en redacción dada por el art. 3 del Decreto 61/2008)<sup>34</sup>.

De todo el relacionado de tributos aduaneros no surge ninguna exoneración relativa a las cooperativas.

En relación con la tributación Departamental, donde los tributos más comunes son las tasas por servicios, la patente de vehículos automotores y la contribución inmobiliaria, como hemos expresado en anterior oportunidad, *«no existe una tributación específica para las cooperativas, ni un tratamiento especial para alguna clase de cooperativas. Sí puede señalarse que los Gobiernos Departamentales, en general, exoneran por resolución expresa a cada cooperativa de vivienda que lo solicite del pago de la contribución inmobiliaria urbana»*<sup>35</sup>.

## 6. Tributación de las cooperativas

Como hemos expresado supra, no existe en nuestro país un régimen tributario uniforme, sistematizado y armónico respecto de las cooperativas, sino una serie de normas aprobadas de forma descoordinada, con diversos fundamentos, en distintas épocas y relativas a diferentes tributos, para determinadas clases cooperativas.

Tal situación, se siguió dando incluso a pesar de la aprobación en el año 2006 de la Ley de Reforma Tributaria número 18.083 de 27/12/2006, que entrara en vigencia el 1 de julio de 2007, y en el año 2008 de la Ley General de Cooperativas 18.407, de 24/10/2008.

Se remarca que la ley de reforma tributaria, pese a modificaciones negativas para el cooperativismo propuestas en lo que era su proyecto, mantuvo mayormente incambiada la tributación de las cooperativas.

En los apartados que siguen analizaremos las disposiciones tributarias específicas que refieren concretamente al sistema cooperativo, estudiando las disposiciones generales relativas a las cooperativas y, posteriormente, las disposiciones aplicables a cada clase, dada la fragmentación ya referida.

---

<sup>34</sup> Para profundizar respecto de tales tributos se puede consultar a González Bianchi, Pablo, Derecho Aduanero, T.III, La Ley, Uruguay, 2021.

<sup>35</sup> Reyes, Sergio y Lamenza, Alfredo, El Sistema Tributario Uruguayo y las Cooperativas, en Las cooperativas y los impuestos en el MERCOSUR, Intercoop Editora Cooperativa Limitada, Argentina, 2004, p. 156.

## 7. Disposición de la Ley General de Cooperativas

La Ley 18.407, de 24/10/2008, en su artículo 218 dispuso: «(Régimen tributario).- Sin perjuicio de las disposiciones específicas establecidas en los capítulos de la presente ley que regulan cada tipo de cooperativa, se mantendrá el régimen tributario vigente aplicable a las cooperativas, incluyendo las correspondientes exoneraciones.

*Aquellas clases o tipos de cooperativas contenidos en la presente ley, que no tuvieren una regulación tributaria legal expresa con anterioridad a la vigencia de la misma, gozarán de los beneficios establecidos para las cooperativas de consumo en el artículo 8.º de la Ley N.º 17.794, de 22 de julio de 2004, con las excepciones establecidas en las disposiciones legales vigentes».*

Este artículo, vino en primer lugar a establecer y declarar, dada su importancia, la vigencia del statu quo tributario cooperativo, y en especial los aspectos relativos a las exoneraciones. El Uruguay hacía años que necesitaba e intentaba aprobar una ley general de cooperativas. Si la misma hubiese pretendido legislar profundamente sobre la tributación cooperativa seguramente, dada la complejidad y los diversos intereses en pugna, la ley general de cooperativas no hubiese sido aprobada. Por ello, no dejó de ser una solución inteligente referir a la tributación cooperaria, pese a no poder innovar al respecto.

También señala tal disposición que en algunos de los capítulos específicos de la ley podremos encontrar disposiciones tributarias, bien que en general tampoco innovaron y recogieron soluciones de la legislación anterior (ejemplo: cooperativas de trabajo). Lamentablemente, tampoco respecto de todas las clases se pudo plasmar, al menos, el régimen vigente al momento, y ello debido a la diversidad de normas e interpretaciones posibles que en algunos casos implican.

Y finalmente, el inciso 2 del artículo que comentamos tiene una disposición dispositiva importante, en tanto dispone que las clases o tipos de cooperativas que no tuvieren una regulación tributaria legal expresa con anterioridad, gozarán de los beneficios establecidos para las cooperativas de consumo. Tal el caso, por ejemplo, de las cooperativas de seguro y las de garantía recíproca.

Reafirmando, el mantenimiento del statu quo de la tributación cooperativa, el artículo 224 —en redacción dada por Ley N.º 19.181 de 29/12/2013, artículo 1— de la Ley 18.407 dispone: «(Derogaciones).- Deróganse las siguientes leyes y decretos-leyes, salvo todo aquello que refiera a la materia tributaria de las cooperativas:...».

## 8. Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales

Respecto de tal impuesto, el art. 52, Título 4 del TO —de más que dudosa técnica legislativa— dispone: «*Rentas exentas.- Estarán exentas las siguientes rentas: (...) R) Las obtenidas por sociedades cooperativas, por las sociedades administradoras de fondos complementarios de previsión social a que refiere el Decreto-Ley N.º 15.611, de 10 de agosto de 1984, y por las Sociedades de Fomento Rural incluidas en la Ley N.º 14.330, de 19 de diciembre de 1974, siempre que sus actividades sean sin fines de lucro. (...)*

*A las exoneraciones establecidas en los literales G), J), K), R) y T) les serán aplicables las condiciones, limitaciones y requisitos dispuestos en el Título 3 del Texto Ordenado 1996, en lo pertinente».*

En definitiva, todas las cooperativas se encuentran exoneradas del impuesto a la renta empresarial.

## 9. Impuestos al Consumo

Las cooperativas, salvo las sociales, no tienen exoneraciones ni de Impuesto al Valor Agregado y ni de Impuesto Específico Interno.

## 10. Impuesto al Patrimonio

En sede de Impuesto al Patrimonio, en nuestro país cuando el TO lo regula en función de los sujetos pasivos que se encuentran alcanzados por el mismo no hay ninguna referencia a las cooperativas, por lo cual entendemos que todas se encuentran exoneradas totalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de las cooperativas agrarias, como respecto de las mismas se alude en sus disposiciones específicas a la exoneración del 50% de todo gravamen, se ha interpretado también que solo se encuentran exoneradas de tal impuesto en un 50%.

## 11. Tasa Registral

Respecto de la Tasa Registral —que es de muy escaso monto, pero cuya significación no deja de ser simbólica— a los efectos de la inscripción de documentos relativos a las mismas en el Registro Nacional de Cooperativas o en otro que corresponda, todas las cooperativas se encuentran exoneradas, pero, dada la dispersión normativa, por distintas leyes.

Así según interpretación del propio registro, las cooperativas de trabajo están exoneradas por la Ley 13481, art. 1, las de consumo por la Ley 14019, art. 1 (ello incluye a las de seguro y de garantía recíproca conforme con el art. 218 de la Ley 18.407), las de ahorro y crédito por la Ley 15.322, art. 30, art. 1 de la Ley 14019, art. 1 Ley 13481 y art. 218 de la Ley 18407, las de vivienda por el art. 144 de la Ley 18.407), en cuanto a la propiedad del inmueble, las Cooperativas de trabajo y de artistas, respectivamente, por los arts. 103 y 184 de la Ley 18.407, las cooperativas sociales por el art. 178 de la Ley 18407, y las cooperativas agrarias y de viticultores, están exoneradas del 50% de todo gravamen estatal (art. 48 lit. b y c Ley 15.645 y 114 Ley 18.407).

## 12. Contribuciones a la seguridad social

Respecto de los aportes a la seguridad social recaudados por el Banco de Previsión Social —no de los recaudados por otros organismos como la Caja de Pensiones y Jubilaciones Bancarias a la que aportan las cooperativas de ahorro y crédito y de seguro— la Ley 18.083, de Reforma Tributaria, dispuso en su art. 90: «Exoneraciones.- Deróganse a partir de la vigencia de la presente ley todas las exoneraciones y reducciones de alícuotas de aportes patronales de contribuciones especiales de seguridad social al Banco de Previsión Social, con excepción de: (...) C) Las otorgadas a sociedades cooperativas y por las Sociedades de Fomento Rural de acuerdo a lo establecido por el Decreto-Ley 14.330, de 19 de diciembre de 1974»<sup>36</sup>.

## 13. Tributación por clase cooperativa

Seguidamente, relacionaremos las normas que exoneran a las distintas clases cooperativas —incluso a determinado tipo dentro de una clase como es el caso de las agrarias— señalando los tributos que se encuentran comprendidos, y teniendo presente que el resto de los tributos relacionados al analizar el sistema tributario nacional los deben tributar, en función de normas que dejaron sin efecto las exoneraciones anteriores o no establecieron exoneraciones al aprobar el nuevo tributo para las cooperativas.

A continuación presentamos un esquema de los principales tributos internos nacionales y la correspondiente tributación o exoneración por las principales clases cooperativas.

---

<sup>36</sup> Tal norma fue reglamentada por Decreto N.º 241/007, de 02/07/2007.

Clase Cooperativa	IVA	IMESI	IMEBA	IP	IRAE	Ap. Pat.	Ap. Dep*	FONASA	FRL
TRABAJO	T	T	N/A	E	E	E	T	T	E
SOCIALES	E	E	E	E	E	E	E	E	E
CONSUMO	T	N/A	N/A	E	E	E	E	T	E
AGRARIAS	T	N/A	T	E 50%	E	E 50%	T	T	E
VIVIENDA <sup>1</sup>	N/A	N/A	N/A	E	N/A	E	E	E	E
AH. Y CRÉDITO	T	N/A	N/A	E	E	T	T	T	T

\* Alude al aporte patronal por el trabajador dependiente no socio.

T= Tributa; E= Exonerada; N/A= no aplica por no sujeción

<sup>1</sup>: no pagan impuesto alguno a la propiedad inmueble

### 13.1. Cooperativas de Trabajo

La Ley 18.407 dispone en su art. 102 inc. 2: «Las cooperativas de trabajo no deberán realizar aportes patronales a la seguridad social, con excepción de los aportes al Fondo Nacional de Salud correspondientes a los trabajadores socios y no socios, y del aporte jubilatorio patronal correspondiente al personal dependiente.

*Facúltase al Poder Ejecutivo a establecer un régimen ficto de aportación, como único aporte a la seguridad social, a aquellas cooperativas de trabajo cuyo volumen de actividad se encuadre en las condiciones de al respecto fije la reglamentación»<sup>37</sup>.*

A su turno, el art. 103 de la misma ley dispone: «(Fomento y tributación).—Las cooperativas de trabajo estarán exoneradas de todo tributo nacional, con excepción de lo dispuesto en el artículo anterior, del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Específico Interno.

*Facúltase al Poder Ejecutivo a disponer un régimen de excepciones y exoneraciones de tributos, creados o por crearse, destinado a fomentar el desarrollo de estas entidades cooperativas»<sup>38</sup>.*

Finalmente, el artículo 104 de la misma ley establece: «(Promoción).— En todo caso de proceso liquidatorio concursal tendrán prioridad a los efectos de la adjudicación de la empresa como unidad, las cooperativas de trabajo que se constituyan con la totalidad o parte del personal de dicha empresa.

<sup>37</sup> Esta facultad no ha sido ejercida.

<sup>38</sup> Esta facultad no ha sido ejercida.

*En tales casos y a solicitud de parte, el organismo de previsión social podrá disponer el pago al contado y por adelantado de los importes del subsidio por desempleo que les correspondiere a los trabajadores socios, siempre que los mismos sean destinados, en su totalidad, como aportación de partes sociales a la cooperativa a efectos de su capitalización.*

*Sin perjuicio, en los casos de empresas privadas a cuyo respecto se haya iniciado un proceso de liquidación, el Juez competente podrá designar depositaria de los bienes de la empresa, confiriendo facultades de uso precario de los mismos, a la cooperativa de trabajo que se haya constituido con la totalidad o parte del personal».*

### 13.2. Cooperativas de artistas u oficios conexos

Conforme con el artículo 184 de la Ley 18.407, «*Las cooperativas de artistas y oficios conexos se regirán en lo no previsto en este capítulo, por las disposiciones de la presente ley aplicables a las cooperativas de trabajo*».

Por tanto, tributariamente, tienen el mismo régimen que las cooperativas de trabajo por reenvío, más allá de que son un subtipo de las mismas.

La única particularidad la contiene el artículo 183 de la misma ley al establecer: «*(Aportación previsional).—Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 102 de la presente ley, los socios aportarán por los periodos efectivos de actividad y en base a las remuneraciones realmente percibidas*», que es más bien aclaratorio.

### 13.3. Cooperativas de asistencia médica

La Ley 15.181, en su artículo 13 establece: «*Las instituciones de asistencia médica colectiva estarán exoneradas de toda clase de tributos nacionales y departamentales con excepción de los aportes a los organismos de seguridad social que correspondan. También estarán exentos de tales tributos los bienes de capital que estas adquieran, importen o reciban con excepción del Impuesto al Valor Agregado cuando corresponda. Las donaciones efectuadas a nombre de las instituciones de referencia, estarán exoneradas en todo caso*»<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Para profundizar ver el TO, artículo 18, Título 10 (Ley N.º 18.172, artículo 311, —interpretativo—) que regula la tasa mínima del IVA.

Esta exoneración en puridad no es relativa a las cooperativas que nos ocupan, sino que es aplicable a las mismas en función del objeto de su actividad.

#### 13.4. Cooperativas de Consumo, de Seguros y de Garantía Recíproca

Al respecto, la Ley 14.019, en su art. 1 establece: «*Extiéndense los beneficios acordados por el artículo 1.º de la ley N.º 13.481, de 23 de junio de 1966, a las Cooperativas de Consumo que llenen los requisitos establecidos en el apartado a) de dicho artículo*».

Dicho artículo fue derogada por la nueva ley de cooperativas de trabajo 17.794, en su art. 8, que aclaró que la derogación no abarcaba los beneficios, y luego también esta última fue derogada por la Ley 18.407 que también dejó subsistente «*todo aquello que refiera a la materia tributaria*», con lo cual la norma exoneratoria sigue vigente.

El art. 1 de la ley 13.481 aplicable por reenvío decía: «*Las cooperativas de producción quedan exoneradas de todo tributo nacional así como del aporte jubilatorio patronal, siempre que se llenen los siguientes requisitos:*

- a) *Se hallaren en goce de personería jurídica con arreglo a la ley N.º 10.761, de 15 de agosto de 1946. Si la misma le fuere revocada de acuerdo con esa ley y decretos que la reglamentan, quedarán automáticamente obligadas al pago íntegro de los gravámenes que no fueren abonados con más los recargos y multas que correspondieren.*
- b) *Los medios de producción integren el patrimonio social.*
- c) *El número de trabajadores socios no sea inferior a seis.*
- d) *El número de trabajadores no socios no exceda del 25% (veinticinco por ciento) del total ocupado en los primeros cinco años de actividad y del 20% (veinte por ciento) en los siguientes.*

*Sin embargo, cualquier cooperativa puede tener por lo menos dos trabajadores no asociados y ninguna de ellas podrá tener más de cincuenta. Esta limitación no rige para los zafrales. Cuando una cooperativa no llene ese requisito la franquicia será suspendida*». Entendemos que tal artículo sigue vigente en lo que a lo tributario refiere y continúa requiriendo el goce de la personería jurídica con arreglo a la ley vigente, algo que por lo demás es obvio. Los otros requisitos son particulares de las cooperativas de trabajo<sup>40</sup>, y además como tales están claramente derogados por la legislación posterior.

---

<sup>40</sup> Reyes, Sergio, Lamenza, Alfredo, Gutiérrez, Danilo y Machado, Jorge, Derecho Cooperativo Uruguayo, FCU, Uruguay, 2012, pp. 426/427.

Las disposiciones tributarias para las cooperativas de consumo, son aplicables a las **de Seguros y de Garantía Recíproca**, por la norma de reenvío del art. 218 inc. 2 de la Ley 18.407 analizada supra.

Respecto de las Cooperativas de Seguros, debe hacerse la salvedad de que tributan el Impuesto a los Ingresos de las Actividades Aseguradoras (art. 558, Ley 17.296), y que por la Ley 18.396 aportan a la seguridad social a través de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

### 13.5. *Cooperativas de Ahorro y Crédito*

La Ley 15.322, en su artículo 30 dispone que respecto de estas cooperativas se «*mantendrán las exoneraciones tributarias vigentes para el régimen cooperativo*», que como vimos es fragmentario. De todos modos, como dicha Ley ordena la aplicación de la entonces vigente Ley 10.761 que al respecto aludía a las cooperativas de consumo, sumado a que las cooperativas de ahorro y crédito son una especie de cooperativa de consumo, es pacífica la interpretación de que le son aplicables las disposiciones del art. 1 de la Ley 14.019, vista supra, que las exoneró en un primer momento de todo tributo nacional y del aporte patronal.

Mas, posteriormente, se fueron aprobando tributos aplicables también a las cooperativas de ahorro y crédito con lo cual no se encuentran exoneradas del Impuesto al Valor Agregado ni del Impuesto Específico Interno, si les fuera del caso aplicable, ni de aportes a la seguridad social merced a lo dispuesto por el art. 442 de la Ley 16.320 en una primera instancia y posteriormente a lo dispuesto por la Ley 18.396 que las hizo tributarias de la Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias.

En lo que dice relación con el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, relativo a los socios, conforme con el TO, Título 7, art. 32 inc. 5 (Ley 18.719, art. 807), cuando se regulan las «*Rentas del trabajo en relación de dependencia*», se considerarán incluidos en las mismas «*los ingresos de todo tipo, aun cuando correspondan a la distribución de excedentes, retiros o reembolsos de capital aportado, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los socios cooperativistas, excepto: (...) B) Los resultantes de la distribución de excedentes de las cooperativas de ahorro y crédito, que constituyen renta de capital.*

*Tampoco están incluidos los ingresos provenientes de devolución de partes sociales integradas en dinero en las cooperativas de ahorro y crédito, por la suma nominal aportada por el socio.*

Conforme con este artículo no se aplica el tributo al reintegro de capital que corresponda a «*la suma nominal aportada por el socio*», pero se aplicará sobre los reintegros que correspondan a los reajustes hechos al capital.

### 13.6. Cooperativas Agrarias

La ley 18.407, en su artículo 114 dispone: «(Beneficios tributarios).- Las cooperativas agrarias estarán exentas en un 100% (cien por ciento) del Impuesto a la Renta de las Actividades Empresariales y en un 50% (cincuenta por ciento) de todo otro gravamen, contribución, impuestos nacionales directos o indirectos de cualquier naturaleza, con excepción del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Específico Interno, de los aportes al Fondo Nacional de Salud de los trabajadores socios y no socios y del aporte jubilatorio patronal correspondiente al personal dependiente.

Facúltase al Poder Ejecutivo para reducir hasta en un 50% (cincuenta por ciento) la tasa del aporte jubilatorio patronal a las cooperativas agrarias».

Respecto del último inciso, el Decreto N.º 366/009, de 10/08/2009, redujo consecuentemente la tasa del aporte jubilatorio patronal en la medida estipulada, estableciendo en su art. 1: «Redúcese a partir del 1.º de agosto de 2009 en un 50% (cincuenta por ciento) la tasa del aporte jubilatorio patronal a las cooperativas agrarias».

Por contener algunas disposiciones más beneficiosas entendemos que sigue vigente en tales aspectos lo dispuesto por la Ley 15.645, en su art. 48: «Las Cooperativas Agrarias gozarán de los siguientes beneficios: (...)

- B) Estarán exentas, en un 50% (cincuenta por ciento) de todo gravamen, contribución impuestos nacionales directos o indirectos de cualquier naturaleza, con excepción del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Específico Interno.
- C) El Estado, por intermedio de sus organismos, deberá facilitar los medios y conceder todos los beneficios posibles para la exportación directa de los productos por las Cooperativas. El Poder Ejecutivo podrá exonerar a estas de todo tributo a la exportación creado o por crearse. (...)
- E) Serán gratuitas todas las gestiones de constitución o inscripciones previstas en esta ley».

### 13.7. Cooperativas Agropecuarias de Viticultores

Entendemos que respecto de este subtipo de cooperativa agraria continúa rigiendo la Ley 14.106, artículo 243 que dispone: «Extiéndense los beneficios otorgados por el artículo 1.º de la Ley N.º 13.481, de 23 de junio de 1966, a las Cooperativas Agropecuarias de Viticultores que llenen los requisitos establecidos en el apartado A de dicho artículo».

Si bien tal norma referenciada se encuentra derogada, entendemos que la remisión es obviamente al texto y no a la vigencia de la norma en sí por lo que consideramos su plena vigencia. En relación al contenido de la exoneración nos remitimos a lo expresado supra al analizar a las cooperativas de consumo.

### 13.8. Cooperativas de Vivienda

La ley Ley 18.407 en su artículo 144 inc. 2 establece: «*Las viviendas de interés social que, según el régimen de la Ley N.º 13.728, de 17 de diciembre de 1968, se otorguen en uso y goce a los socios de cooperativas gremiales o locales, no pagarán impuesto alguno que grave la propiedad del inmueble*»<sup>41 42</sup>.

Esta disposición, por su texto expreso, solo rige para las cooperativas de vivienda de usuarios y no de propietarios. Por si cupieran dudas además, el artículo 146 dispone que a las cooperativas de propietarios no se les aplican los «*beneficios que otorga el inciso segundo del artículo 144 de la presente ley*».

En disposición también para las cooperativas de usuarios, el artículo 141, num. 1) dispone: «*En caso de fallecimiento del socio, los herederos podrán optar por continuar en el uso y goce de la vivienda, en cuyo caso subrogarán al causante en todos sus derechos y obligaciones, debiendo designar a uno de ellos como socio titular o por retirarse de la cooperativa, recibiendo el valor de sus partes sociales. Este criterio se aplicará también en caso de fallecimiento de uno de los socios que ejerzan la situación de titularidad compartida, sin perjuicio de las compensaciones que correspondieran al cotitular.*

*Cuando los herederos optaren por continuar en el uso de la vivienda, el valor patrimonial de la misma estará exento de todo impuesto nacional*».

La Ley 18.172, art. 315 dispuso a los efectos del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tributable por los cooperativistas que «*El Poder Ejecutivo podrá establecer un sistema ficto de liquidación similar al aplicable a los incrementos patrimoniales por transmisiones de bienes inmuebles a que refiere el artículo 20 y siguientes del*

<sup>41</sup> Redacción dada por Ley 19.591, de 28/12/2017, artículo 5.

<sup>42</sup> En razón del art. 273, num. 3 de la Constitución, por ser potestad tributaria del Gobierno Departamental, la regulación de la contribución inmobiliaria, podría entenderse que tal disposición legal no rige respecto de dicho impuesto. No obstante, por lo general los Gobiernos Departamentales por resoluciones o normativas propias terminan exonerando en igual sentido a las cooperativas de vivienda.

presente Título, en los casos de reembolsos de capital correspondientes a las transferencias de viviendas de cooperativistas». Tal disposición fue reglamentada por el Decreto 496/2007, en su art. 8.

Por su parte, la Ley 18.719, en su art. 807, que relaciona las rentas del trabajo en relación de dependencia respecto del IRPF dispone que se considerarán incluidos «los ingresos de todo tipo, aun cuando correspondan a la distribución de excedentes, retiros o reembolsos de capital aportado, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, que generen los socios cooperativistas, excepto: A) Los reintegros de capital de las cooperativas de vivienda, siempre que cumplan con los requisitos previstos en los numerales 1), 2) y 4) del literal L) del artículo 27 del presente Título, y el plazo entre el reintegro y la adquisición de la nueva vivienda no exceda los doce meses».

En cuanto a los aportes a la seguridad social, y sin perjuicio de lo expresado supra en la exoneración general, el artículo 124 de la Ley 18.407 dispone: «(Trabajo de los socios).- Las cooperativas de vivienda podrán utilizar el trabajo de sus socios en la construcción de las viviendas, bajo sus dos modalidades, de autoconstrucción y de ayuda mutua.

*La autoconstrucción es el trabajo puesto por el futuro propietario o usuario y sus familiares, en la construcción.*

*La ayuda mutua es el trabajo comunitario adoptado por los socios para la construcción de los conjuntos colectivos y bajo la dirección técnica de la cooperativa.*

*Tanto la autoconstrucción como la ayuda mutua deberán ser avaluadas para integrar la respectiva parte social y no darán lugar a aporte alguno a los organismos de previsión y seguridad social».*

En materia del impuesto a las transmisiones patrimoniales, la Ley 16.107, en su artículo 8 establece: «(Exoneraciones)—Estarán exentas del pago del impuesto a las transmisiones patrimoniales: (...)

- C) *La primera promesa de enajenación de inmuebles a plazo así como la primera enajenación de bienes inmuebles, que realicen las Cooperativas de Vivienda y los Fondos Sociales, y las adquisiciones para el desarrollo de sus programas a que refiere la Ley N.º 13.728, de 17 de diciembre de 1968, en la redacción dada por el artículo 1.º de la Ley N.º 16.237, de 2 de enero de 1992, y las sociedades civiles reguladas por el Decreto-Ley N.º 14.804, de 14 de julio de 1978»<sup>43</sup>.*

En relación con el Impuesto de Enseñanza Primaria, la Ley 15.809 en su artículo 640 establece: «Además de las exoneraciones estableci-

<sup>43</sup> En redacción dada por la Ley 16.991, de 31/07/1998, artículo 1

das por los artículos 5.º y 69 de la Constitución, estarán exonerados de este impuesto: (...)

d) *Las cooperativas de vivienda*».

### 13.9. Cooperativas Sociales

Al respecto, la Ley 18.407, en el artículo 178 dispone la exoneración más abarcativa que poseen las cooperativas en nuestro país: «(Fomento).—Se declara de interés general el fomento de las cooperativas sociales. Las mismas quedan exoneradas de todo tributo nacional, incluido todo aporte patronal a la seguridad social, y el correspondiente al Fondo Nacional de Salud».

Al aludir a tributo nacional quedan comprendidos tanto los impuestos, las tasas como las contribuciones a la seguridad social. No quedan comprendidos, en función de la ya mencionada autonomía de los Gobiernos Departamentales establecida constitucionalmente, los tributos de estos, que lógicamente son de mucho menor importancia económica.

## 14. Prestación coactiva para la promoción, desarrollo y educación cooperativa

Finalmente, respecto de la tributación de las cooperativas, tenemos que la Ley 18.407, artículo 204, creó un para tributo, porque su sujeto pasivo es la persona pública no estatal —que se rige mayormente por el derecho privado— Instituto Nacional del Cooperativismo, estructurándolo de la siguiente manera:

«1) Hecho generador: Constituye hecho generador el desarrollo de las actividades propias de las cooperativas en el ámbito de su naturaleza específica. El hecho generador se considerará configurado al cierre del ejercicio económico de la cooperativa.

2) Periodo de liquidación: El período de liquidación será anual, salvo en el caso de que la cooperativa inicie actividades o cambie su fecha de cierre de ejercicio económico. En el primer período de vigencia de la prestación, la liquidación se realizará considerando el período comprendido entre el primer día del mes siguiente al de la promulgación de la presente ley y el cierre del ejercicio económico.

3) Sujeto activo: Será sujeto activo el Instituto Nacional del Cooperativismo (INACOOP) quien podrá celebrar convenios de recaudación con organismos públicos y privados.

4) Sujetos pasivos: Serán contribuyentes de la prestación las cooperativas de primer, segundo o ulterior grado que operen en el país. Facúltase al Poder Ejecutivo a designar agentes de retención y percepción, responsables por obligaciones tributarias de terceros y responsables sustitutos en relación a la prestación.

5) Monto imponible de las cooperativas en general: Para las cooperativas en general, excluidas las de vivienda, el monto imponible estará constituido por el total de los ingresos del ejercicio, originados en las enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios. A tal fin, se excluirá del cálculo de la base imponible el Impuesto al Valor Agregado y los ingresos provenientes de enajenaciones de bienes y prestaciones de servicios a otras cooperativas.

6) Monto imponible de las cooperativas de vivienda: El monto imponible de las cooperativas de vivienda se establecerá en función del número de socios cooperativistas y de la clase de cooperativas de que se trate, de acuerdo con los artículos 128 a 130 de la presente ley, según el siguiente detalle:

El monto imponible sobre el que se aplicará la alícuota prevista en el numeral 7) del presente artículo será para cooperativas de usuarios, 100 UR (cien unidades reajustables) por socio; para cooperativas de propietarios, 200 UR (doscientas unidades reajustables) por socio.

7) Tasa: La alícuota de la prestación será en todos los casos del 0,15% (cero con quince por ciento).

8) Monto máximo: El monto máximo de la prestación correspondiente a cada cooperativa no podrá exceder las 200.000 UI (doscientas mil unidades indexadas), a la cotización del cierre del ejercicio.

9) Exoneraciones: Estarán exoneradas de la prestación:

A) Las cooperativas sociales.

B) Las cooperativas cuyos ingresos comprendidos en el numeral 5) del presente artículo no superen en el ejercicio las 500.000 UI (quinientas mil unidades indexadas), a la cotización de cierre del mismo.

C) Las cooperativas de trabajo en las que el monto imponible para la liquidación de las contribuciones especiales de seguridad social correspondientes a los socios superen en el ejercicio el 70% (setenta por ciento) de los ingresos a que refiere el numeral 5) y cumplan con la condición de que los salarios y demás prestaciones que la cooperativa pague no sean superiores a los establecidos por los laudos de la rama respectiva.

D) Las cooperativas de trabajo, siempre que hayan surgido como consecuencia de un proceso de liquidación, moratoria, cesación de pagos o situación similar de la empresa titular anterior de la unidad productiva. Esta exoneración regirá por un plazo de cinco años a partir de que la cooperativa comience a producir.

- E) Las cooperativas de segundo o ulterior grado que tengan fines y actividad gremial o de representación.
- F) Las cooperativas de vivienda antes de ser habitadas por los socios.

10) Liquidación y pago: La prestación se liquidará anualmente, en las condiciones que establezca el sujeto activo, el que queda facultado para establecer pagos a cuenta de la misma.

11) Deducción: Del monto de la prestación a pagar el contribuyente podrá deducir los costos correspondientes a afiliaciones a entidades cooperativas de grado superior de carácter gremial que posean personería jurídica, y los servicios que estas entidades le presten, hasta un máximo del 15% (quince por ciento) del total de la prestación»<sup>44</sup>.

El artículo 206 de la citada ley prevé un Certificado de cumplimiento de la prestación coactiva y el artículo 207 dispone que la prestación coactiva «*queda excluida de las exoneraciones tributarias genéricas o específicas de que gozan las cooperativas y será de aplicación en todos los casos*».

## 15. Conclusiones

1.- El fundamento del tratamiento tributario diferencial de las cooperativas estriba en sus especiales caracteres, en su propio concepto de empresa sin fines de lucro y en los valores y principios que obligatoriamente aplican en el desarrollo de su actividad.

2.- Desde el punto de vista teórico son claros los conceptos de no sujeción al tributo y de exoneración, mas el legislador cuando ha dado un trato favorable a las cooperativas ha recurrido a la exoneración, aunque el tributo que haya creado implicara una no sujeción dadas las referidas especiales particularidades de las cooperativas, y en especial la naturaleza y esencia del acto cooperativo que implica la actuación cotidiana de su objeto social, vedando toda posibilidad de enajenación y de obtención de renta.

3.- Dentro del sistema tributario uruguayo, no existe un sistema tributario cooperativo estructurado; al contrario, existe una total dispersión, inconexión, falta de uniformidad, carencia de actualización y oscuridad en las disposiciones lo que atenta contra la seguridad jurídica, tornando caótica la tributación cooperaria, y solo asequible para unos pocos entendidos.

4.- Las cooperativas en el Uruguay se encuentran generalmente exoneradas del impuesto a la renta empresaria, del impuesto al patri-

---

<sup>44</sup> Redacción dada por Ley 19.181, de 29/12/2013, artículo 1, y reglamentada por el Decreto 558/009, de 09/12/2009.

monio y, en algunos casos del aporte patronal, a la seguridad social, sin perjuicio de otras exoneraciones menores o particulares.

## Bibliografía citada

- ATALIBA, Geraldo, (1987) *La Hipótesis de Incidencia*, Perú, Instituto Peruano de Derecho Tributario,.
- CIAT, *Sistemas Tributarios y Reformas Tributarias*, CIAT, publicado en <https://ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/> Accedido el 25/9/2022.
- CORBELLA, Carlos, (1985) «Los actos cooperativos», Intercoop, Buenos Aires.
- CRACOGNA, Dante, (1986), *Estudios de Derecho Cooperativo*, Editorial Intercoop, Argentina.
- CRACOGNA, Dante, (2004) *las Cooperativas frente al Régimen Tributario*, en *Las Cooperativas y los Impuestos en el MERCOSUR*, Intercoop Editora Cooperativa Limitada, Argentina.
- CRACOGNA, Dante, (1992) *Problemas actuales del Derecho Cooperativo*, Intercoop, Buenos Aires.
- GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo, (2021), *Derecho Aduanero, T.III, La Ley*, Uruguay.
- LAMENZA, Alfredo, Ponencia *El acto cooperativo. Noción, contenido y alcances. Su incorporación en el derecho positivo nacional*, II Congreso Continental de Derecho Cooperativo, Argentina, Noviembre 2016. <https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/alfredolamenza.pdf> . Accedido el 26/9/2022.
- LAMENZA, Alfredo, Ponencia inédita presentada al VII Congreso Continental de Derecho Cooperativo, celebrado en Paraguay en octubre de 2022.
- MAZZ, Addy, (2007), *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, FCU, Uruguay.
- PASTORINO, Roberto Jorge, (1993), *Teoría General del Acto Cooperativo*, INTERCOOP Editora Cooperativa Ltda., Argentina.
- REYES, Sergio y LAMENZA Alfredo, (2019), *El tratamiento tributario de las cooperativas en Uruguay*, Ponencias del Congreso Continental de Derecho Cooperativo, Colegio de Abogados de Costa Rica – Cooperativas de las Américas, Costa Rica, 2019.
- REYES, Sergio y LAMENZA Alfredo, (2007), *Las cooperativas y el sistema tributario*, AEU, Uruguay, 2007.
- REYES, Sergio y LAMENZA Alfredo, (2004), *El Sistema Tributario Uruguayo y las Cooperativas*, en *Las cooperativas y los impuestos en el MERCOSUR*, Intercoop Editora Cooperativa Limitada, Argentina.
- REYES, Sergio, LAMENZA, Alfredo, GUTIÉRREZ, Danilo y MACHADO, Jorge, (2011), *Derecho Cooperativo Uruguayo*, FCU, Uruguay.
- SALINAS PUENTE, Antonio, (1954), *Derecho cooperativo, Doctrina, jurisprudencia, codificación*, Editorial Cooperativismo, México.
- VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly, Sayagues Areco, Eduardo, (2007) *Código Tributario Anotado y Comentado*, FCU, Uruguay.