

Tema 2: (Congreso y Foro Internacional) Tributación cooperativa. Incidencia de los impuestos a los capitales, a las transacciones y a las rentas. Jorge Armando Vallati. El acto cooperativo. La no sujeción tributaria.

Síntesis

Tal como lo establece el Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994) el acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación, extinción de relaciones o situaciones jurídicas. (art. 259 C.C. y C.N.).-

La exigencia normativa es que los hechos del ser humano sean voluntarios, y en tal sentido reúnen ese recaudo, si son ejecutados con discernimiento, intención y libertad.

Por último, deben ser lícitos, es decir no estar prohibidos por la ley.-

Además de los actos jurídicos en general, existen, los actos administrativos, los laborales, los procesales, etc. cada uno con su particularidad propia.-

En materia cooperativa la Ley 20.337 en su art. 4), regula al acto cooperativo que además de reunir los requisitos comunes de los actos jurídicos en general, tiene la especificidad de ser el que se ejecuta entre la cooperativa y sus asociados, y las cooperativas entre sí, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.-

La naturaleza esencial del acto cooperativo es que se lleva a cabo mediante una entidad autogestionada por sus propios asociados y no tiene como finalidad el lucro sino el propósito de prestar servicios.-

La ausencia de especulación lucrativa, ganancia, utilidad, participación, dividendo, rentabilidad o beneficios económicos, torna a las cooperativas en sujetos de derecho o personas jurídicas o entes ideales no alcanzados por los impuestos.-

La autonomía creciente del Derecho Cooperativo, el Reconocimiento Doctrinario, Legal y Jurisprudencial del Acto Cooperativo dan respaldo a sostener con convicción que el sistema tributario sea nacional o de las distintas provincias del sistema representativo, republicano y federal que se adoptó en la República Argentina vayan consagrando en forma incuestionable y legítimamente, la no sujeción de las cooperativas a impuesto alguno.-

Introducción

Actos Jurídicos (arts 259, 260 y 280 del Código Civil y Comercial de la Nación- Ley 26.994).-

El acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación, o extinción de relaciones o situaciones jurídicas.-

Los hechos humanos son voluntarios si son ejecutados con discernimiento, intención y libertad y son lícitos, si no están prohibidos por la ley.-

Los actos jurídicos son unilaterales o bilaterales, según que requieran para formarlos la voluntad de una sola persona o el consentimiento de dos o más personas.-

Los actos jurídicos, para ser válidos, deben tener como límites de su objeto:

- que no sean hechos imposibles,
- que no estén prohibidos por la ley,
- que no sean contrarios a las buenas costumbres,
- que no sean contrarios al orden público
- que no sean lesivos de los derechos ajenos,
- que no sean lesivos de la dignidad humana,

Entre los Actos Jurídicos podemos contemplar:

- El acto civil y comercial (art. 250 del Código Civil y Comercial de la Nación - Ley 26.994).-
- El acto administrativo (art. 7, Procedimiento Administrativo: Ley 19.549)
- El acto procesal (arts. 115 y ss. C.P.C. y C.N. y C.P.C. y C. Bs. As.)
- El acto cooperativo (art. 4, Ley 20.337)

Acto Cooperativo:- Desarrollo - Elementos que integran la noción de Acto Cooperativo “Carta Jurídica de San Juan”- 2º Congreso Continental Derecho Cooperativo - Puerto Rico - 1.976.-

Los elementos que integran la noción del Acto Jurídico Cooperativo deben reunir los siguientes caracteres:-

- 1) Necesidades Individuales Comunes;
- 2) Propósito de Obrar Conjuntamente;

- 3) Solidaridad;
- 4) Servicios Sin Finalidad de Lucro;
- 5) Bienestar General.-

Acto Cooperativo:-

Antecedentes Legales:-

a) El Código de Comercio sancionado en 1.889 (Capítulo VI), regulaba en forma incipiente a las Sociedades Cooperativas en los arts. 392; 393 y 394, sin mención del acto cooperativo;

b) La Ley 11.380 (1.926) sobre Préstamos a las Sociedades Cooperativas establecía exenciones de impuestos nacionales:- Papel Sellado y Timbre para los actos de constitución, reconocimiento, registro y funcionamiento interno; Contribución sobre el valor de los edificios y construcciones; y Patentes, con lo cual se reconocía la naturaleza jurídica diferente de las Cooperativas.-

c) La Ley 11.388 (1.926):- Primera Ley de Cooperativas de la República Argentina no reguló el acto cooperativo, pero en el vertebral art. 2 inc. 17, estableció que la distribución de las utilidades realizadas y líquidas, el 5% por lo menos, se destinaba al fondo de reserva y se distribuía el 90% entre los socios, en proporción a las operaciones efectuadas en la Cooperativa (Principio de Justicia Económica Distributiva).-

d) La Ley 20.337 (1.973), regula por primera vez el acto cooperativo, en su artículo 4) y lo conceptualiza así:-

Son Actos Cooperativos, (art. 4, Ley 20.337):-

- a) Los realizados entre las cooperativas y sus asociados;
- b) Los realizados por las Cooperativas entre sí;
- c) Los realizados con terceros no asociados;
- d) En todos los casos, en cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales;
- e) Adicionalmente cabe destacar que el Código Civil y Comercial de la Nación que entró en vigencia el 1° de Agosto de 2.015, reconoce como Personas Jurídicas Privadas a las Cooperativas (art. 148 inciso g) lo que tiene significativa trascendencia que comprende no

solamente al régimen legal sino a su naturaleza y caracteres y entre otros aspectos, al específico del Acto Cooperativo.-

Ejemplo de Acto Cooperativo:-

Organización de Consumidores:-

1) Elaborar por sí en la Cooperativa o adquirir en conjunto las mercaderías al mayorista, lo que disminuye el costo que hubieran debido pagar por las compras, si cada uno hubiera efectuado individualmente la operación con el comerciante minorista;

2) Los productos, elaborados o adquiridos, posteriormente son distribuidos entre los asociados al precio de costo, cargados los gastos de la necesaria administración para prestar el servicio.-

Características:-

1) Actuación en conjunto: Se co-opera; se opera con otro.-

2) Distribución al costo: En la distribución la Cooperativa fija un precio provisorio o estimativo del servicio para determinar, al cierre del ejercicio, el precio final o definitivo, que será igual al costo del producto más los gastos inherentes a su propia organización, necesaria para cumplir con el fin previsto.

En esta etapa si existe una diferencia entre el precio reembolsado y el costo definitivo del servicio quedará un excedente, el que una vez hechas las reservas de ley, se distribuirá entre los asociados en proporción a lo operado en concepto de retorno.

El retorno es la diferencia de lo cobrado por sobre el costo del servicio, a diferencia de la utilidad, que es la diferencia originada en la interposición, en el cambio. La utilidad es propia de las entidades que persiguen fines de lucro.

3) Acto de Administración: El proceso precedente entre cooperativa y asociados, es un acto de administración y no de disposición, pues los bienes que la cooperativa adquirió no deben ingresar al patrimonio de ella sino al de los asociados. En las operaciones entre la Cooperativa y los asociados no hay contrato alguno por el cual se transfiera el dominio de los bienes.

La organización administra los bienes de los asociados, tanto los que retiran para su uso como los que entregan para su comercialización.-

No hay venta; los bienes se distribuyen al costo; no hay intermediación u operación de mercado. La actividad de la cooperativa no es especulativa.-

4) Solidaridad: Satisfacción de necesidades individuales comunes:- El objeto del acto cooperativo es la satisfacción de necesidades comunes, pero la ley exige además que se deba cumplir con los fines institucionales. Y ello requiere que se trascienda en lo económico, la antinomia de la competencia.-

5) Bienestar General:

- a. En lo interno:- El acto cooperativo es el resultado de conductas integradoras de esfuerzos individuales y compartidos, es la concreción de la cooperación por interacción del grupo.-
- b. En lo externo:- En su proyección social configura un intento cierto de restablecer el valor justicia, al anteponer conductas solidarias tendientes a la satisfacción de los intereses del grupo y de la sociedad a las conductas individualistas que privilegian intereses particulares sobre el general.

Lo que distingue al acto cooperativo de los demás actos jurídicos es su característico contenido axiológico.-

Elementos Tipificantes del Acto Cooperativo:-

- 1) Necesidades individuales comunes (presupuesto y objeto básico del acto cooperativo).-
- 2) Ausencia de finalidad de lucro (como sistema económico y socialmente más justo para concretar el bien particular del grupo por medio de la satisfacción de las primeras).-
- 3) Solidaridad (como valor esencial permanente e indispensable para el logro de la integración social, el bienestar particular de los miembros del grupo y el general de la comunidad).-
- 4) Integración social (del grupo a través del espíritu de colaboración activo y como técnica de transformación de la sociedad política en comunidad).-
- 5) Bienestar general (como fin del sistema).-

Cada uno de los componentes del grupo actúa porque a su vez el otro ha de actuar voluntariamente como medio, como instrumento suyo y recíprocamente, ello en virtud de la valoración del fin cooperativo, que es lo que impulsa las conductas de los miembros del grupo y el elemento que permite anteponer el “nosotros” al “yo”. No es otro el significado de la incorporación del séptimo principio, “Preocupación por la Comunidad” efectuada por el Congreso del Centenario de la Alianza Cooperativa Internacional, celebrado en Manchester, Inglaterra, en 1.995.-

Jurisprudencia sobre el Acto Cooperativo:-

1) La Cámara Primera Apelación Civil y Comercial Bahía Blanca - J.A., T. 1.979-I, p. 490. Fallo 28.096 (15/09/77)

- Autos: “Cooperativa Agropecuaria de Tres Arroyos c/Colantonio, Américo L.”, con voto del Dr. Adolfo Pliner dijo:-

“Las operaciones realizadas entre los asociados de una cooperativa y esta son actos intrasociales que se diferencian de las relaciones entre un comerciante y sus clientes. Las primeras responden a la idea de servicio que la comunidad cooperativa presta a sus socios para eliminar una intermediación onerosa y procurarles un ahorro que se traducirá en el retorno, por lo que la relación comprende ingredientes del mandato y de la gestión asociativa que la distancia de la compra-venta y excluye decididamente el acto de comercio”.-

2) El Juzgado Federal Número Dos, de Bahía Blanca, con fecha 30/03/2.006.-

- Autos: “Cooperativa A. G. Borlenghi de Trabajo Ltda. c/ I.E.R.I.C.-s/Apelación de Multa”, declaró la inconstitucionalidad del Decreto 2.015/94 y afirmó que:-

“El art. 4 de la Ley 20.337 establece que son actos cooperativos - respecto a las cooperativas- los actos jurídicos que realicen los asociados con la finalidad de cumplimiento del objeto social con personas extrañas a la cooperativa”.

3) La Cámara Federal de Apelación Bahía Blanca.- Fallo del 8-3-85, en J.A., 1.985,- III-508 y en E.D. 116-148,

- Autos: “Asociación Sureña de Empresas de Pompas Fúnebres de la Provincia de Buenos Aires s/Apelación Resolución de la Secretaría de Comercio”, con voto del Dr. José Cafasso, sostuvo:-

“Las cooperativas recurrentes se encuentran reguladas por la Ley 20.337 a la que deben su existencia y a cuya autoridad de aplicación se encuentran sometidas, integrando por consiguiente el ámbito de la economía cooperativa que reconoce en el acto cooperativo su naturaleza. Es así que la operatoria se realiza entre la entidad y sus asociados, reuniendo estos el doble carácter de empresarios y usuarios, vale decir, sus actos constituyen un servicio que los asociados se prestan a sí mismos. En consecuencia cumplen un fin preponderantemente económico y de utilidad social, ausente de lucro, siendo por esta cualidad que la Exposición de Motivos ha conceptualizado a dicho acto como teoría económica solidaria, ajena a la zona de la economía concurrencial o de mercado, que es el ámbito propio de la ley 22.262. En el sistema cooperativo, en cambio, el lucro ha sido sustituido por la solidaridad.”

4) La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Bs. As:- D.J.B.A., t.119,p.831 (9/1.980), ha sostenido:-

“Los actos que las cooperativas realizan con sus asociados tienen una naturaleza jurídica peculiar, no pueden reputarse como operaciones de mercado, ni contratos de compraventa, y no pueden en consecuencia, ser identificados con un contrato civil o comercial”.-

5) La Suprema Corte de Justicia de Mendoza.

- Autos: “Ríos, O.M., c/Coop. de Transportes Automotores de Cuyo Ltda” con fecha 15 de Abril de 1.991, con voto de la Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci dijo:

“Las Cooperativas de Trabajo, también denominadas de producción, industriales, cooperativas obreras de producción, de autogestión, etc., son las agrupaciones de trabajadores que, organizadas bajo la forma de cooperativas, prestan sus servicios personales al grupo para que, este a su vez, negocie con terceros el producto objetivo o los servicios mismos y distribuya luego entre los cooperativistas, toda o la mayor parte de la utilidad obtenida en proporción al trabajo realizado”. “Los actos de las cooperativas son cooperativos. Por ello el acto de prestación de servicios a terceros no asociados es cooperativo en la medida en que deben realizarse para cumplir con el objeto de las cooperativas.” “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”.

6) Por último:- La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa L. 15. XLII. Recurso de Hecho:-

- Autos: “LAGO CASTRO Andrés Manuel c/ COOPERATIVA NUEVA SALVIA LTDA. y Otros” con fecha 24/11/2.009, admitió con meridiana claridad la Autonomía del Régimen de las Cooperativas, su especial naturaleza de servicio no lucrativo, los pilares fundantes del “esfuerzo propio y la ayuda mutua”, los caracteres distintivos previstos en el medular art. 2 de la Ley de Cooperativas N° 20.337, la especificidad del “Acto Cooperativo”, el significado mayúsculo del art. 42 de la norma legal, respecto de la regulación de los “excedentes repartibles” y su desenvolvimiento interno propio de una autogestión democrática y participativa de los asociados.

Trascendencia Jurídica del Acto Cooperativo y el Tratamiento Impositivo:-

La trascendencia jurídica del acto cooperativo consiste en que al reconocerse la naturaleza jurídica propia y específica de las cooperativas como entidades de la economía social, cuyo propósito es el servicio y no de lucro, convierten a las mismas, en personas jurídicas, sujetos de derecho o entes ideales, que realizan actos cooperativos con sus asociados y con otras cooperativas entre sí, en cumplimiento del objeto social o de sus fines institucionales, (art. 4. Ley de Cooperativas 20.337) diferenciándose en su forma y fondo, de quienes lleven a cabo hechos y/o actos con fines de lucro.-

Este es el camino que se ha venido transitando en el Código de Comercio de 1.889, cuando incluye escuetamente el Régimen de las Sociedades Cooperativas, pasando al inicio de la autonomía con la primera Ley de Cooperativas N° 11.388, sancionada en 1.926, hasta lograr una regulación legal más plena e independiente con la Ley N° 20.337 del año 1.973, que rige hasta la actualidad.-

Esta proyección debe proseguirse con la finalidad de lograr la Autonomía del Derecho Cooperativo, como una rama más del Derecho, no sólo en la Doctrina, o en el Ámbito Académico y aún en diversos pronunciamientos de la Justicia, sino más allá con la obtención del Fuero Judicial Especializado.-

La consagración constitucional y legal de las cooperativas conducirá a que estas entidades con su naturaleza jurídica diferente por su propósito de servicio y no de lucro, no deben estar sujetas, ni alcanzadas por los impuestos, sean nacionales o provinciales.

En otros términos, las cooperativas merecen legítimamente un tratamiento tributario acorde a su naturaleza de servicio no lucrativo.-

El lucro, ganancia, utilidad, dividendo, o rentabilidad, con la razón de ser de la actividad comercial del hombre de negocios o empresario individual y de la General de Sociedades N° 19.550, sean de Hecho, o de las incluidas en la Tipología de la citada Ley, y que por tal motivo deben ser pasibles de la aplicación de los respectivos impuestos.-

Varias constituciones provinciales de la República Argentina reconocen con diferentes alcances que las cooperativas no están sujetas o se encuentran exentas de todos o algunos de los impuestos y otras se complementan por Ley (Ej. Provincia de Buenos Aires mediante la Ley N° 13.360).-

Resta que las cooperativas tengan incorporado su rango y rol en la Constitución Nacional para que la pirámide jurídica de la Nación, desde su cumbre, reivindique -como es debido y natural- a estas representantes de la Economía Social, estableciendo que no estarán sujetas o alcanzadas por los

tributos de su Jurisdicción y Competencia, reservada al Congreso de la Nación. (art. 75 inc. 2 de la C.N.).-

Conclusión:

En el ámbito doctrinario, constitucional, legal jurisprudencial, fiscal, administrativo y académico, se ha abierto un espacio de reconocimiento del Acto Cooperativo y por ende de las entidades Cooperativas integrantes del Sector de la Economía Social, conjuntamente con las Mutuales; Fundaciones; Consorcios de Propiedad Horizontal; Consorcios Vecinales; Proveedurías Sindicales; y otras organizaciones económicas- sociales no lucrativas, que se basan en valores como la democracia, igualdad, equidad, solidaridad, responsabilidad social y preocupación por la comunidad y cuyos servicios carentes de lucro institucional, no deben ser pasibles de carga impositiva alguna, sea a nivel nacional, como en las provincias, con sus respectivas atribuciones e incumbencias, conforme lo prevé el sistema representativo, republicano y federal. (arts. 1, 5, 121 y siguientes de la Constitución Nacional).-

Bahía Blanca, 27 de Septiembre 2.016.