

Asimetrías

en el tratamiento de los tipos jurídicos entre sociedades anónimas y cooperativas de trabajo

M. ELEONORA FESER¹

Resumen

En el presente trabajo se abordan las asimetrías en distintos aspectos vinculados a las sociedades anónimas y a las cooperativas de trabajo en la Argentina. Se comienza analizando las asimetrías respecto de los regímenes de fiscalización para luego abordar cuestiones que tienen que ver con el manejo societario, su documentación, libros, etc. Para finalizar, se aborda el aspecto impositivo.

Palabras clave: cooperativas de trabajo, sociedades anónimas, regulación.

Resumo

Assimetria no tratamento às cooperativas comparado às sociedades anônimas.

No presente trabalho são abordadas as assimetrias em diferentes aspectos vinculados às sociedades anônimas e às cooperativas de trabalho na Argentina. Para começar, são analisadas as assimetrias a respeito dos regimes de fiscalização, para então abordar questões que têm a ver com a gestão societária, sua documentação, livros, etc. Para finalizar, seu aspecto impositivo é abordado.

Palavras-chave: cooperativas de trabalho, sociedades anônimas, regulação.

Abstract

Assimetry in the treatment of cooperatives versus corporations.

In this paper we address the asymmetries in various aspects related to corporations and labor unions in Argentina. It begins by analyzing the asymmetries regarding control regimes and then addresses issues that have to do with corporate management, documentation, books, etc... Finally, it addresses the issue of taxation.

Keywords: labor unions, corporations, regulation.

¹ Investigadora del Dto. de Cooperativismo del Centro Cultural de la Cooperación "Floreal Gorini".

I. INTRODUCCIÓN

Las sociedades han sido, a lo largo de los años, canalizadoras de esfuerzos por quienes las han conformado. La elección de una forma jurídica es una decisión que tiene que ver no solo con la finalidad que se persigue, el régimen de responsabilidad que envuelven y la organización interna, sino también con la regulación a la que se encuentran sujetas. En este sentido, la propuesta del presente trabajo consiste en analizar brevemente algunos de los puntos de asimetrías que existen entre dos formas jurídicas contrapuestas. Por un lado, las sociedades anónimas, entidades reguladas por la ley de Sociedades Comerciales (LSC) N° 19.550, que envuelven el lucro como uno de sus fines principales; y, por el otro, las cooperativas de trabajo, entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, reguladas por la ley de Cooperativas (LC) N° 20.337, cuya finalidad no está dada por el lucro², sino por la satisfacción de necesidades por quienes las conforman.

No pretendo agotar todas las asimetrías existentes, sino simplemente detallar algunos de los puntos sobresalientes donde se manifiestan con mayor fuerza. Quedará para otra oportunidad analizar con mayor profundidad la motivación del Estado en sus distintos estamentos para generar estas diferencias, y el impacto y consecuencias que tienen en la vida diaria de cada entidad.

La selección de estos dos tipos jurídicos tiene asiento en la importancia que revisten en el ámbito en el que se desarrollan; por el lado de las figuras asociativas, se seleccionó esta en particular en virtud de ser las cooperativas de trabajo las de mayor número en la Argentina³ y el tipo de mayor profusión legislativa. Por el lado de las sociedades comerciales, al no contar con un censo nacional⁴, este análisis resulta más dificultoso pero es unánime la apreciación de que las sociedades anónimas, junto con las sociedades de responsabilidad limitada, son el tipo social más utilizado para operar en el país.

Vale aclarar que las cooperativas y las sociedades anónimas encuentran un punto de interrelación en el artículo 118 de la LC, ya que allí se realiza una expresa remisión a la LSC al disponer que “Para las cooperativas rigen supletoriamente las disposiciones del Capítulo II, Sección V, de la

² Para ampliar el concepto de la prohibición de lucro en las cooperativas ver: Consejo Intercooperativo argentino (1980).

³ Según el Instituto de Asociativismo y Economía Social (INAES), organismo nacional que regula a las cooperativas y mutuales, sobre un total de 16.926 de cooperativas y mutuales registradas al 30/06/08 el 24,6% son mutuales y el 75,4% cooperativas, de estas últimas el 59,7% tienen como objeto social trabajo. Ver: INAES (2008)

⁴ A pesar de la iniciativa realizada en el año 2005 mediante la Ley 26.047 por la cual se crea el Registro Nacional de Sociedades, a la fecha de realización de este trabajo (noviembre 2012) solo se encontraban adheridas Tucumán, Mendoza, Jujuy, La Pampa, Río Negro, La Rioja, Chaco, Santa Cruz, Salta y Tierra del Fuego. <http://www.jus.gov.ar/rns/>, noviembre 2012.

Ley 19.550, en cuando se concilien con las de esta ley y la naturaleza de aquellas”.

Los dos tipos sociales, a su vez, tienen en común la limitación de responsabilidad para sus miembros al capital suscrito por estos. Esta limitación de responsabilidad, en cooperativas, se ve reflejada además en el aditamento “limitada” que debe llevar su ya extenso nombre, donde debe incluirse además la denominación cooperativa y el tipo al que se refiere (vgr. “cooperativa de trabajo Villa Crespo limitada”), mientras que en las sociedades anónimas basta con la expresión “sociedad anónima”.

Para realizar el objetivo planteado se han dividido los puntos en cuatro subgrupos: el primero relacionado a la fiscalización de estas entidades, luego se analizarán puntos vinculados con el aspecto societario para continuar con cuestiones referidas a la documentación y contabilidad. Se finalizará analizando brevemente la carga tributaria a la que se encuentran sujetas y la imposibilidad de comenzar a operar comercialmente cuando la autorización para funcionar se encuentra en trámite. Exceden a este trabajo las consideraciones respecto a la razón del tratamiento disímil entre los dos tipos abordados y si la regulación promueve de esta manera la conformación de un tipo por sobre otro.

II. ASPECTOS ANALIZADOS

II. 1. FISCALIZACIÓN

II. 1.1 FISCALIZACIÓN PÚBLICA

En sociedades anónimas

La fiscalización estatal es una atribución derivada del poder de policía que tiene el Estado, ejercida por la autoridad provincial ya que esta no se encuentra delegada. Es por ello que las sociedades anónimas están sujetas al control provincial del lugar donde se encuentre su domicilio legal. La intensidad de esta fiscalización variará si nos encontramos ante sociedades anónimas cerradas (también llamadas de familia) en oposición a aquellas abiertas (que hacen oferta pública de sus acciones; en términos generales, que cotizan en la bolsa) o que reúnen los otros recaudos del artículo 299 LSC. Estas últimas se encuentran sujetas al control permanente del Estado.

En el resto de las sociedades anónimas la actuación del órgano de control estatal se limita al acto constitutivo en donde solo verificará el cumplimiento de los requisitos legales y fiscales (artículo 167 LSC) aunque ocasionalmente puede vigilar el funcionamiento si lo solicitan accionistas que representen el 10% del capital, lo requiera un síndico o lo considere necesario por resolución fundada en resguardo del interés público.

En cooperativas de trabajo

En el caso de las cooperativas, la fiscalización estatal es permanente independientemente del tamaño, actividad, capital u otra condición. Esta fiscalización estatal permanente recorre todas las etapas de la entidad, constitución, funcionamiento y disolución.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, las cooperativas se encuentran sujetas a un doble esquema de fiscalización ya que existen dos organismos que comparten esta facultad, uno a nivel nacional, hoy denominado Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) y otro a nivel local representado por el Órgano Local Competente (OLC), cuyos funcionarios son designados por la autoridad provincial⁵, no siendo funcionarios del INAES. Esto genera la existencia de controles cruzados por parte de los dos organismos y hasta de divergencia en los criterios a aplicar entre uno y otro sobre un mismo hecho. Por otro lado, en los trámites de constitución de cooperativas, la documentación es revisada por un mayor número de funcionarios, lo que genera que las autorizaciones para funcionar se otorguen en un plazo mayor que en una sociedad anónima.

Las cooperativas se encuentran sujetas a un doble esquema de fiscalización: uno a nivel nacional a través del INAES, y otro local representado por el Órgano Local Competente. Esto genera la existencia de controles cruzados por parte de los dos organismos y hasta de divergencias en los criterios a aplicar sobre un mismo hecho.

La provincia de Mendoza fue la única que discutió el doble esquema de fiscalización en materia cooperativa impuesto por la ley 20.337 ya que, a su modo de ver, cercenaba atribuciones provinciales y por lo tanto podía ser inconstitucional⁶. Esta discusión finalizó en el año 2012 ya que la citada provincia firmó un convenio con INAES.

En el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al no existir hasta la fecha un OLC, las cooperativas allí radicadas se encuentran únicamente bajo el control del INAES.

II.1.2 FISCALIZACIÓN PRIVADA

En sociedades anónimas

La fiscalización privada puede encontrarse a cargo de una sindicatura o un consejo de vigilancia, que puede estar integrado por accionistas o no, es obligatorio para las sociedades anónimas abiertas, y optativo en las cerradas.

⁵ Sosa (1986).

⁶ Cavagnaro y Menendez (1983).

En el caso de la sindicatura, para ejercer el cargo se requiere tener domicilio en el país y ser abogado o contador público con título habilitante o tratarse de una sociedad civil con responsabilidad solidaria, exclusivamente constituida por estos profesionales.

Si la sociedad decidiera conformar un consejo de vigilancia, su integración no podrá ser menor a tres ni mayor a quince miembros, y deben ser todos accionistas.

En caso de no organizarse la sindicatura, los accionistas tienen el derecho de control que les confiere el artículo 55 LSC.

En cooperativas de trabajo

En las cooperativas de trabajo, la fiscalización privada está a cargo de uno o más síndicos (en dicho caso serán un número impar y se llamarán comisión fiscalizadora). La existencia de este órgano, a diferencia de lo que sucede en las sociedades anónimas cerradas, es obligatoria en todos los casos. Solo pueden ser síndicos quienes sean asociados y hayan sido elegidos para ejercer el cargo por la asamblea.

Existe otro aspecto en donde debe hacerse una reflexión y es que uno de los motivos de la existencia de la fiscalización interna en sociedades anónimas está relacionado con que:

No existe ningún vínculo directo entre un accionista y los directores, no hay un mandato entre aquel y estos; por ende, ninguna obligación directa de rendición de cuentas, ni derechos de vigilancia y fiscalización por parte del primero, y ni siquiera por la asamblea misma si el asunto no está incluido en el orden del día de la convocatoria⁷.

En el caso de las cooperativas de trabajo, los únicos que pueden ejercer algún cargo en el órgano de administración son los asociados de la entidad. A su vez, entre estos y la cooperativa se aplican de manera supletoria las reglas del mandato (artículo 68 LC).

Analizando la razón de ser del régimen de fiscalización interna en sociedades anónimas, se podría pensar que la existencia de un órgano de fiscalización privada no sería necesaria en cooperativas, en virtud de darse todos los requisitos que en las sociedades anónimas justificarían la existencia del órgano, pero, a contrario de lo que se podría pensar, el órgano de control en estos tipos sociales es obligatorio.

II.2 SOCIETARIO

II. 2. 1 OBJETO SOCIAL

En sociedades anónimas

En este tipo de entidades no existe una prohibición con respecto al objeto, puede ser plural (artículo 31 LSC), debe ser lícito, posible material y jurídicamente, a su vez debe ser preciso y determinado ya que

⁷Richard y Muiño (2000), 552.

sirve para juzgar la imputabilidad a la sociedad de los actos de los administradores.

En cooperativas de trabajo

En el caso de las cooperativas de trabajo la situación es diferente ya que existe una restricción dispuesta en el Decreto 2015/94 y su correspondiente Resolución 1510/94 INAC. En estas se dispone que el entonces Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC, hoy INAES) no autorizará el funcionamiento de cooperativas de trabajo que prevean la contratación de los servicios cooperativos por terceras personas utilizando la fuerza de trabajo de sus asociados. De esta manera se acota el ámbito de actuación de estas entidades.

II. 2.2 ASAMBLEAS UNÁNIMES

En sociedades anónimas

La LSC permite, a través del artículo 237 última parte, la existencia de asambleas unánimes que pueden darse cuando se verifican dos supuestos, que los accionistas reunidos representen la totalidad del capital social y la exigencia de unanimidad en las decisiones de aquellas acciones con derecho a voto⁸. Esto permite que se celebre una asamblea sin necesidad de cumplirse con la publicación de su convocatoria, no dispensándose la convocatoria sino simplemente su publicidad a través de la publicación de edictos.

Por otro lado, como las sociedades cerradas no se encuentran sujetas al control permanente del Estado, podrían realizar la asamblea reuniendo los requisitos mencionados en el párrafo anterior y sin dar aviso a este.

En cooperativas de trabajo

En el caso de cooperativas, la LC dispone que la convocatoria a asamblea debe ser comunicada con, por lo menos, quince días de anticipación, a la autoridad de aplicación y al Órgano Local Competente (artículo 48). Esta comunicación cumple un rol de publicidad de la asamblea a la vez que permite que el Estado, en caso de considerarlo conveniente, pueda apersonarse en el lugar y fiscalizar el acto.

Esto lleva a considerar que en el caso de que se reúna la totalidad de los miembros de la cooperativa y todas las decisiones sean tomadas por unanimidad, la convocatoria y su publicidad a través del previo aviso a los órganos de contralor estatales no puede ser evitada, hecho que no sucede si nos encontramos ante una sociedad anónima, donde el último paso puede ser evitado.

Asimismo, la LC dispone que debe remitirse copia del acta a la autoridad de aplicación y al órgano local (artículo 56) dentro del plazo de un

⁸ Duprat (2007).

mes de realizada. De esta manera el control para las cooperativas se produce ex ante y ex post al acto.

II. 2. 3 OBLIGATORIEDAD DE REALIZAR UN CURSO DE COOPERATIVISMO

En cooperativas de trabajo

La Resolución N° 2037/03 INAES establece como obligatoria la realización de un curso: “Con carácter previo a la iniciación del trámite previsto por el artículo 9° de la ley N° 20.337 o por el artículo 3° de la ley N° 20.321 y las Resoluciones INAC N°, 974/93 e INACYM N° 790/96, los futuros asociados fundadores de una cooperativa o una mutual deberán asistir a un curso de información y capacitación sobre el tipo de entidad que desean constituir”.

No existe un equivalente a esta exigencia a la hora de formar una sociedad anónima ya que no se requiere a sus integrantes la asistencia previa a un curso sobre “sociedades comerciales”.

Los futuros asociados fundadores de una cooperativa deben asistir a un curso de información y capacitación sobre el tipo de entidad que desean constituir. No existe un equivalente a esta exigencia a la hora de formar una sociedad anónima.

II. 2.4 ANÁLISIS DE VIABILIDAD PARA EL OTORGAMIENTO DE LA MATRÍCULA

En cooperativas de trabajo

La misma resolución mencionada en el punto anterior agregó un requisito adicional para el otorgamiento de una matrícula en una cooperativa. Allí se dispone que se requerirá a los OLC un informe sobre la viabilidad de las personerías en trámite. Si en un plazo de 30 días no existiese respuesta, el INAES puede efectuar un requerimiento similar a una entidad de grado superior, citar a las personas que presentaron el pedido de matrícula, ir al domicilio y efectuar verificaciones o proseguir con el trámite porque considera que con la información que obra en el expediente la adopción de esas medidas es innecesaria. Esta evaluación sobre la innecesariedad de la información se produciría entonces luego de la intimación y ante la falta de respuesta, y no antes de esta. Para la realización del informe, el organismo de contralor le solicita al grupo la siguiente información:

- Actividad principal. Definición precisa de producto o servicio.
- Motivo por el cual se crea la cooperativa.
- Objeto inmediato del proyecto cooperativo, medios necesarios (capital, herramientas, instalaciones).
- Capacidad laboral de los integrantes y desarrollo sucinto.

- Cantidad de asociados iniciales y al consolidar el proyecto.
- Datos orientativos de clientes y proveedores.
- Proceso productivo.
- Competencia en el mercado, del producto o servicio que brindaría.
- Capital inicial, costos y facturación estimativa.
- Monto proyectado del retiro de los asociados.

Por su parte, la citada resolución dispone que, dentro de los seis meses de otorgada la matrícula, la cooperativa deberá además remitir un informe sobre la evolución operada o las dificultades que haya tenido para desarrollar su objeto social. No existe una exigencia equivalente en lo que respecta a sociedades anónimas.

II. 2. 5 FRECUENCIAS DE REUNIONES DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN

En sociedades anónimas

El órgano encargado de la administración en este tipo social se denomina Directorio; si bien el estatuto puede regular su funcionamiento y composición, la LSC en su artículo 267 dispone que este órgano se reunirá por lo menos una vez cada tres meses.

Además de lo mencionado anteriormente, el estatuto puede prever la existencia de un Directorio con un solo miembro que puede o no ser accionista.

En cooperativas de trabajo

En el caso de las cooperativas, el órgano equivalente se denomina Consejo de Administración y como mínimo debe estar integrado por tres personas, esto es el presidente, el secretario y el tesorero. Por otro lado, la norma dispone una exigencia más y refiere a que solo pueden ocupar estos cargos los asociados a la cooperativa. Como hemos visto, en las sociedades anónimas estos cargos pueden ser ocupados por personas que no son “dueños” de la entidad.

La LC dispone también que este órgano debe reunirse por lo menos una vez al mes (artículo 70) y cuando lo requiera cualquiera de sus miembros. De esta manera, no solo se exige la conformación de un órgano con más miembros que en una sociedad anónima, sino que se requiere una mayor frecuencia en las reuniones de este.

II. 2. 6. RESERVA LEGAL

En sociedades anónimas

Las sociedades anónimas se encuentran obligadas a constituir una reserva que no puede ser menor al 5% de las ganancias realizadas y líquidas que arroje el estado de resultados del ejercicio; pero esta reserva tiene un tope, ya que la LSC dispone que se deberá dejar de constituir

cuando se alcance el 20% del capital social. De esta manera, si con la reserva constituida en el ejercicio anterior se alcanzó el tope del 20%, se debe discontinuar la constitución de la reserva.

La finalidad del artículo es la de preservar la integridad de la reserva legal como un modo o medio de preservar, a su vez, la intangibilidad del capital social⁹, así como de resguardar a los terceros acreedores de la sociedad¹⁰.

En cooperativas de trabajo

En estas entidades, el artículo 42 LC dispone que:

Se consideran excedentes repartibles solo aquellos que provengan de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados.

Distribución

De los excedentes repartibles se destinará:

- 1º. El 5% a reserva legal;
- 2º. El 5% al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal;
- 3º. El 5% al fondo de educación y capacitación cooperativas;
- 4º. Una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales si lo autoriza el estatuto, el cual no puede exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento;
- 5º. El resto para su distribución entre los asociados en concepto de retorno;

De esto se desprende que la LC exige la constitución de tres reservas, entre ellas la legal, y que solamente son apropiables por los asociados los excedentes provenientes de la gestión cooperativa; si se generaran excedentes por la prestación de servicios a no asociados, estos deberán imputarse a una cuenta especial de reserva no repartible, de esta manera se impide lucrar a expensas de otro¹¹.

Pero cabe analizar que esta reserva legal no tiene un tope máximo de constitución como sí existe en las sociedades comerciales, por lo que podría darse el caso de que la reserva legal supere el 20% del capital social de la cooperativa sin tener esta la posibilidad de dejar de destinar excedentes del ejercicio para constituirla; además, al no ser las reservas repartibles a los asociados, la inexistencia de un tope genera una disminución del monto de excedentes repartibles a estos.

⁹ Villegas (1997).

¹⁰ Richard y Muino, *op cit.*

¹¹ Capón Filas y otros (2003).

II. 3 DOCUMENTACIÓN Y CONTABILIDAD

II. 3. 1 LIBROS

En sociedades anónimas

La ley dispone que las sociedades comerciales tengan libros de comercio y libros de actas. En el caso de las sociedades anónimas, el artículo 73 de la LSC exige que se lleve un libro especial, con las formalidades de los libros de comercio, para las actas de los órganos colegiados. En lo que respecta a los libros de comercio, los obligatorios que impone el artículo 43 del Código de Comercio son el libro Inventario y Balances, y el libro diario. Por otro lado, el artículo 213 LSC exige que se lleve un libro de registro de acciones; y, de la lectura del artículo 238 LSC, se infiere la necesidad de llevar un libro de asistencia a las asambleas. De lo expuesto resulta que una sociedad anónima cerrada que haya prescindido de la sindicatura deberá contar, como mínimo, con el libro de actas de directorio, de registro de acciones, de asistencia a asambleas, diario e Inventario y Balances. Cinco, en total.

En cooperativas de trabajo

El artículo 37 de la LC plantea que la contabilidad debe ser llevada con arreglo a lo dispuesto por el artículo 43 del Código de Comercio, lo que significa que la cooperativa deberá contar, como mínimo, con el libro diario, e Inventario y Balances. Asimismo, el artículo 38 de la LC plantea que además deberán llevar el libro Registro de asociados, Actas de asambleas, Actas de reuniones del Consejo de Administración e Informes de auditoría. El artículo 76 de la LC, referido a la fiscalización privada a cargo de uno o más síndicos, exige que este lleve un libro de actas. Los usos y costumbres han llevado a que se utilice también un libro de asistencia a asambleas.

Esto significa que una cooperativa debe contar, como mínimo, con ocho libros, en contraposición de lo que sucede en una sociedad anónima, en donde el mínimo exigido es cinco.

II. 3. 2 MEMORIA

En sociedades anónimas

El artículo 66 LSC dispone que:

Los administradores deberán informar sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad. Del informe debe resultar:

1) Las razones de variaciones significativas operadas en las partidas del activo y pasivo;

- 2) Una adecuada explicación sobre los gastos y ganancias extraordinarias y su origen y de los ajustes por ganancias y gastos de ejercicios anteriores, cuando fueren significativos;
- 3) Las razones por las cuales se propone la constitución de reservas, explicadas clara y circunstanciadamente;
- 4) Las causas, detalladamente expuestas, por las que se propone el pago de dividendos o la distribución de ganancias en otra forma que en efectivo;
- 5) Estimación u orientación sobre perspectivas de las futuras operaciones;
- 6) Las relaciones con las sociedades controlantes, controladas o vinculadas y las variaciones operadas en las respectivas participaciones y en los créditos y deudas;
- 7) Los rubros y montos no mostrados en el estado de resultados – artículo 64, I, b–, por formar parte los mismos, parcial o totalmente, de los costos de bienes del activo.

Esto significa que, en la memoria, el Directorio debe realizar una valoración sintética y concreta del balance que adjunta con esta teniendo en cuenta los aspectos dispuestos en el artículo 66 LSC.

En cooperativas de trabajo

El artículo 40 LC exige que anualmente el Consejo de Administración redacte una memoria que contenga una descripción del estado de la cooperativa con mención de las diferentes secciones en que opera, las actividades registradas y los proyectos en curso de ejecución. Exige que se haga especial referencia a los gastos e ingresos si no se encuentran discriminados en los Estados Contables, la relación económico-social con la cooperativa de grado superior a la que estuviera asociada, mencionando el porcentaje de operaciones realizadas con esta entidad y las sumas invertidas en educación y capacitación cooperativa, detallando la labor que se desarrolló o la mención de la cooperativa de grado superior o institución especializada a la cual se remitieron los fondos respectivos para tales fines.

Por otro lado, la Resolución N° 519/74 INAC referida a las circulares de fiscalización exige, en su anexo XVIII, que la memoria contenga ciertas formalidades y contenido, para ello se enuncian 21 referencias que, por lo menos, debe contener una memoria. Entre estos 21 puntos se verifican cuestiones que exigen contar con un sistema de información que permita determinar con exactitud, por ejemplo, el monto en pesos y en cantidad de kg y otras unidades de las operaciones realizadas por la entidad con los socios o terceros; una explicación sobre los gastos extraordinarios y utilidades al margen de la explotación que realiza el ente; la evolución de actividades económicas; las sumas invertidas en educación y capacitación cooperativas, con indicación de la labor desarrollada o mención de la cooperativa de grado superior o insti-

tución especializada a la cual remitieron los fondos respectivos para tales fines; la evolución financiera de la cooperativa, etc. Este sistema de información y el tiempo con el que se debe disponer para obtener lo solicitado por la Resolución exige contar con recursos suficientes y profesionales que puedan realizar la tarea exigida.

II. 3.3 ESTADOS CONTABLES

En sociedades anónimas

Las sociedades anónimas cerradas se encuentran sujetas a lo previsto en el artículo 52 del Código de Comercio por lo que, al cierre de cada ejercicio, deberá confeccionarse el balance correspondiente.

Con respecto a las sociedades abiertas, para aquellas que coticen acciones en sección especial, deberán presentar, en virtud del artículo 63 del Reglamento de la Bolsa, balances trimestrales.

En cooperativas de trabajo

A diferencia de lo que ocurre con las sociedades anónimas, las cooperativas deben contar con un servicio permanente de auditoría externa a cargo de contador público nacional matriculado¹².

Pero además del balance anual (artículo 39) que deben confeccionar y someter a la aprobación de la asamblea, la LC exige que el contador público realice informes de auditoría por lo menos trimestrales que deberán asentarse en el libro especial.

En conclusión, un auditor en una cooperativa, independientemente de su tamaño, deberá realizar cuatro informes anuales.

II. 4 RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS NACIONALES Y LA AFIP

II. 4. 1 TRATAMIENTO TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL

En sociedades anónimas

En líneas generales, las sociedades anónimas deben tributar como mínimo:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA¹³): dependiendo de la actividad que realicen
- Impuesto a las Ganancias: debido a su naturaleza lucrativa.
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: se determina aplicando la tasa del 1% sobre el valor de los activos gravados de la sociedad. Solo se ingresa impuesto si el valor de los activos gravados en el país excede, al cierre del ejercicio, la suma de \$200.000; puede deducirse de este impuesto como pago a cuenta y hasta su concurrencia el Impuesto a las Ganancias determinado para el mismo período fiscal.

¹² Cracogna (2006).

¹³ No analizaremos aquí quién soporta el tributo sino simplemente quién debe retenerlo e ingresarlo al fisco.

En cooperativas de trabajo

En líneas generales, en lo que respecta a tributos, vale aclarar una especificidad de las cooperativas y es que estas no representan otra cosa que una verdadera prolongación de sus asociados, esto significa que desde el punto de vista económico existe un solo sujeto en la relación cooperativa-asociado. Los asociados de cooperativas de trabajo, a su vez, se encuentran sujetos a diversos tributos que podrían atentar contra el principio de *non bis in idem*¹⁴.

En líneas generales las cooperativas deben tributar como mínimo:

- IVA: al igual que en las sociedades anónimas, el impuesto estará determinado por la actividad que realicen y la situación de esta frente a este impuesto.
- Impuesto a las Ganancias: según la Ley de Impuesto a las Ganancias, las cooperativas se encuentran exentas (artículo 20 inc. d), pero el tratamiento adecuado, por su inexistencia de finalidad de lucro¹⁵, debería ser el de exclusión y no el de exención¹⁶. No obstante, para acceder a la mencionada exención se debe realizar un trámite ante la AFIP. La liberalidad comienza a operar desde el pedido ante el fisco, por lo que la cooperativa está sujeta por todos aquellos períodos anteriores aun cuando cumpliera con los requisitos sustanciales¹⁷.
- Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa: A través de la ley 23.427 se crea, un tributo denominado "Contribución especial sobre el capital de las cooperativas". La motivación de la creación del citado tributo ha sido la de receptor el "carácter diferente que tiene el capital cooperativo frente al capital de las sociedades"¹⁸. Es por ello que no sería esta otra cosa que "un impuesto sobre los capitales cooperativos"¹⁹.

En cada asociado de una cooperativa de trabajo recae la obligación de encuadrarse dentro de la figura del monotributo. De esta manera, el asociado tributa IVA e Impuesto a las Ganancias. De esto se desprende que se estaría tributando dos veces el Impuesto al Valor Agregado, primero en cabeza de la cooperativa y luego en cabeza del asociado.

A su vez, en cada asociado de una cooperativa de trabajo recae la obligación de encuadrarse dentro de la figura del monotributo siempre

¹⁴ "No dos veces por lo mismo" en latín.

¹⁵ Pastorino (1980).

¹⁶ Orecchia (2004).

¹⁷ En lo que a mí respecta, considero que si el Estado percibiera el impuesto a las Ganancias a una entidad que por Ley se encuentra exenta estaría realizando una apropiación indebida de recursos por ausencia de una causa de fondo. Por otro lado, la Ley de Impuesto a las Ganancias no plantea ninguna limitación a la exención que sí crea una Resolución General de AFIP, claramente una norma de rango inferior. Ver: Batista (2009).

¹⁸ Eidelman (1988).

¹⁹ Coronello, (2011), 449-458.

que los montos de ingresos por excedentes que le otorgue la cooperativa así lo permitan. De esta manera, el asociado, además de gozar de algunas prestaciones vinculadas a la seguridad social, tributa mediante el componente impositivo, el IVA e Impuesto a las Ganancias²⁰. De esto se desprende que, por el mismo hecho económico, se estaría tributando dos veces el Impuesto al Valor Agregado, primero en cabeza de la cooperativa y luego en cabeza del asociado, por lo que existiría técnicamente una doble imposición que podría no tener efectos prácticos dado que en el monotributo el componente impositivo está en su mayoría conformado por el Impuesto a las Ganancias. Por otro lado, si la cooperativa no gozara de la exención en el Impuesto a las Ganancias, también se produciría una doble tributación también en ese impuesto.

II. 4. 2 CUIT EN FORMACIÓN

En sociedades anónimas

El artículo 4 de la Resolución General AFIP N° 10/1997 permite que las sociedades en formación sean inscriptas como tales, en forma provisional, por el término de 90 días corridos contados a partir de la fecha –inclusive– de solicitud de la inscripción en AFIP, el que puede ser ampliado por 90 días más. Esto le permite a estas entidades contar con la documentación para poder comenzar a operar en el mercado, esto es comprar y vender²¹.

En cooperativas de trabajo

Más allá de que algunos funcionarios de AFIP consideren que las cooperativas no son “sociedades” y que por eso no entrarían en el artículo 4 de la Resolución General AFIP N° 10/1997, en mayo de 2012 el INAES emitió la Resolución N° 2440 por la que se aprueban los modelos de certificaciones de expedientes registrables en trámite en materia cooperativa y mutual. En el anexo I referido al certificado de constitución de entidad, se dispone expresamente que: “Se deja asimismo constancia que el presente certificado reviste estricto carácter informativo para terceros, por lo que carece de validez como acto de reconocimiento de personalidad jurídica (art. 33°, inc. 1° in fine del Código Civil) o certeza en cuanto al resultado del trámite, tampoco es apto para Clave Única de Identificación Tributaria, ni para la realización de ningún trámite administrativo ante organismos municipales, provinciales y nacionales”. Esta resolución imposibilita a una entidad en formación la posibilidad de obtener el CUIT

²⁰ El artículo 6 de la Ley 26.565 dispone que los impuestos comprendidos son el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado y que las operaciones que realicen los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) se encuentran exentas de los mencionados tributos.

²¹ Escapa a este artículo el análisis de la responsabilidad que recae sobre los socios en este período.

provisorio como sí podría realizarlo cualquier sociedad comercial.

III. REFLEXIONES FINALES

Como hemos visto en este breve trabajo, existen asimetrías en el tratamiento de una cooperativa con respecto a una sociedad anónima. Algunas de ellas tienen su origen en la particular lógica democrática del tipo social cooperativo; dentro de esta categoría podría considerarse la exigencia acerca de las frecuencias de las reuniones del Consejo de Administración o de la naturaleza de su composición. En otros casos, el mayor rigorismo exigido para este tipo de entidades requiere un análisis más profundo que pueda desentrañar su verdadero sentido y utilidad, me estoy refiriendo principalmente a la obligación de contar con un servicio de auditoría permanente, al régimen de fiscalización pública, a la prohibición de ciertos objetos sociales, al análisis previo de la viabilidad económica, a la obligatoriedad del curso de cooperativismo, a la excesiva carga de su documentación y contabilidad, y al tratamiento tributario a nivel nacional.

La creación de una regulación particular para cooperativas pequeñas, en donde se eximan de determinadas obligaciones, podría poner a este tipo jurídico en consonancia con lo que sucede en las sociedades anónimas cerradas, dispensadas de ciertas exigencias.

La creación de una regulación particular para cooperativas pequeñas, en donde se eximan de determinadas obligaciones, podría poner a este tipo jurídico en consonancia con lo que sucede en las sociedades anónimas cerradas, dispensadas de ciertas exigencias.

En este momento, en donde desde algunos sectores del Estado se promueve la constitución de cooperativas de trabajo o donde estas han sido utilizadas para continuar con la actividad de empresas quebradas, se vuelve primordial revisar las asimetrías existentes y generar una promoción del Cooperativismo realmente integral que abarque desde el apoyo financiero hasta la adaptación de la normativa a las realidades imperantes en consonancia con lo que sucede en otros tipos jurídicos. Para finalizar y a modo de reflexión sobre el disímil tratamiento de los dos tipos societarios, es dable recordar la Recomendación N° 193 de la 90° Conferencia de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) celebrada en junio de 2002, que en su punto 7.2 aconseja:

Las cooperativas deben beneficiarse en condiciones conformes con la legislación y práctica nacionales, que no sean menos favorables que las que se concedan a otras formas de empresa y de organización social. Los gobiernos deberían adoptar, cuando proceda, medidas apropiadas de apoyo a las

actividades de las cooperativas que respondan a determinados objetivos de política social y pública, como la promoción del empleo o el desarrollo de actividades en beneficio de los grupos o regiones desfavorecidos. Estas medidas de apoyo podrían incluir, entre otras y en la medida de lo posible, ventajas fiscales, créditos, subvenciones, facilidades de acceso a programas de obras públicas y disposiciones especiales en materias de compras del sector público.

BIBLIOGRAFÍA

- Batista, M. *Tributación de entidades sin fines de lucro*, 1ra edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2009.
- Capón Filas y otros. *Cooperativas de Trabajo*. Buenos Aires: Librería Editora Platense, 2003.
- Cavagnaro, J. y Menendez, J. "Inconstitucionalidad de normas de la ley de cooperativas 20.337". *La Ley*, 29 de junio de 1983.
- Consejo Intercooperativo Argentino. "Declaraciones del Consejo Intercooperativo Argentino: Naturaleza de las cooperativas". *Las cooperativas ante el régimen tributario*. Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 1980.
- Coronello, S. "Contribución especial sobre el capital de las cooperativas", en Schafrik, et. Al (2011).
- Cracogna, D. *Comentarios a la ley de cooperativas* Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 2006.
- *Régimen legal de las cooperativas en los países del Mercosur*. Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 2005.
- *Las cooperativas y los impuestos en el Mercosur*. Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 2004.
- Duprat, D. *Asambleas unánimes*, en: <http://www.dupratpellegrini.com.ar/publicaciones/DD-Asamblea-Unanime.pdf>, noviembre 2012.
- Eidelman, J. "Contribución especial sobre el capital de las Cooperativas", *Impuestos XLV-A*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1988.
- Feser, M. y Mutuberría Lazarini, V. "Requerimiento legales e impositivos para el funcionamiento de las cooperativas de trabajo en la Argentina: problemáticas y desafíos actuales". *Revista de la Unidad de Estudios Cooperativos*, 2012.
- Feser, M. y Sosa, G. *Revisión del marco normativo para la simplificación de la carga administrativa en Cooperativas. Propuestas para la autoridad de aplicación*, en <http://www.cac2012.coop/wp-content/uploads/2012/09/Revision-del-marco-normativo-para-la-simplificaci%C3%B3n-de-la-carga-administrativa-a-las-cooperativas-Propuestas-para-la-autoridad-de-aplicaci%C3%B3n.Feser-Sosa.COOPERAR.pdf>, 2012.
- Gleizer, A. *La solidaridad como doctrina*. Buenos Aires: Ediciones Idelcoop, 2010.
- INAES. *Las cooperativas y mutuales en la República Argentina: reempadronamiento nacional y censo económico sectorial de cooperativas y mutuales*. Buenos Aires: INAES, 2008.
- Moirano, A. *Manual de cooperativas de trabajo*. Buenos Aires: Cooperativa Editorial de la Universidad Nacional de Lanús, 2005.
- OIT. *Recomendación N° 193*, 2002.
- Orecchia, F. "Situación tributaria de las cooperativas en Argentina, punto b)", en Cracogna (2004).
- Pastorino, R. "La cooperativa y el lucro", en *Las cooperativas ante el régimen tributario*. Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 1980.
- Richard, E. y Muiño, O. *Derecho Societario. Sociedades comerciales, civil y cooperativa*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2000.
- Schafrik, Fabiana Haydée et. Al. *Régimen Tributario Argentino*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.
- Sosa, J. "La fiscalización pública de las cooperativas", en *Temas de Derecho Cooperativo*. Buenos Aires: Intercoop Editora cooperativa limitada, 1986.
- Stordeur, E. *Manual de Derecho Societario*, Buenos Aires: Ad Hoc, 2002.
- Villegas, C. *Manual de Sociedades Comerciales*. Buenos Aires: Editorial Estudio, 1997.