

## Régimen tributario de las cooperativas en la Republica Argentina (\*)

Por Aron German

### I – Generalidades:

Según la política fiscal y social que tenga como objetivo el estado donde actúan las Cooperativas, puede fomentar su creación o desarrollo mediante exención subjetiva o bien con la sanción de normas por las cuales se computan desgravadas las inversiones que hagan los asociados en esas entidades. En cambio, dicho fomento no se cumplimenta si el tratamiento legal es equiparándolas a otros contribuyentes cuyo fin está dado en el lucro.

Vamos a hacer una relación sucinta del trato fiscal que reciben las Cooperativas en nuestro país en el orden nacional, como así también su régimen en la provincia de Santa Fe.

Debo adelantar que las razones coyunturales financieras y económicas por las que atraviesa nuestro país son excepcionales ya que estamos pasando un período de hiperinflación donde los recursos genuinos estatales alcanzan a cubrir escasamente el veinte por ciento del presupuesto de gastos. El Estado Nacional y las Provincias se han propuesto encontrar soluciones entre las cuales hacen uso del poder tributario y con las leyes sancionadas se han eliminado en muchas de ellas las exenciones subjetivas que gozaban las Cooperativas dándole el mismo trato como si fueren contribuyentes con fines de lucro.

Desde el punto de vista objetivo pueden justificarse las medidas pero debe meditarse sobre las implicancias presentes y futuras que ello puede acarrear al movimiento cooperativo, que se presenta como una de las soluciones necesarias para abaratar el costo de productos y servicios.

### II – Poder tributario: régimen constitucional

Creemos necesario aclarar que la organización política de nuestro país está encuadrada dentro del régimen federal (art. 2° de la Constitución Nacional).

Dentro de los regímenes federales pueden existir dos alternativas con respecto al poder, es decir: a) Que los máximos poderes corresponden al Estado Nacional y los poderes limitados a las Provincias, o b) como es el caso de nuestro país, al igual que Estados Unidos, el máximo poder se encuentra en las Provincias mientras que los poderes limitados los tiene la Nación.

En efecto, el art. 104 de la Constitución Nacional establece que las Provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación, lo que es ratificado por el art. 108 de la Constitución Nacional cuando expresa: “Las Provincias no ejercen el poder delegado a la Nación”.

---

(\*) Trabajo presentado en el II Congreso Continental de Derecho Cooperativo – 16 al 21 de agosto de 1976 en San Juan de Puerto Rico. El Dr. Arón German integra el Departamento de Legislación del Instituto de la Cooperación.

Aplicando lo precedentemente expuesto a los recursos fiscales, de la Nación y de las Provincias tenemos:

***1º) Corresponde al Gobierno Nacional :***

- a) En forma exclusiva y permanente los derechos de importación (art. 4º de la C.N.);
- b) En concurrencia con las provincias y en forma permanente los impuestos indirectos al consumo (Art. 4º y 17º de la C.N.);
- c) Con carácter transitorio los impuestos directos que deben reunir las siguientes condiciones deben ser establecidos por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y que así lo exija la defensa, seguridad común y bien general del Estado (Art. 67 inc. 2º de la C.N.).

***2º) Corresponde a las Provincias:***

- a) En forma exclusiva y permanente los impuestos directos, por no haber sido delegados (Art. 104 de la C.N.);
- b) En concurrencia con la Nación en forma permanente los impuestos indirectos.

A su vez dentro de nuestro régimen institucional, existen las municipalidades, las que de acuerdo al art. 5º de la Constitución Nacional tienen reconocimiento expreso por cuanto cada provincia debe dictar su propia constitución donde garantiza el régimen municipal.

El Dr. Giuliani Fonrouge, sostiene que las municipalidades tienen “atributo originario del poder, de aplicar las contribuciones. Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud y no de categoría disponiendo las provincias de un poder amplio (art. 104) y el gobierno nacional y los municipios de poderes restringidos a sus respectivas funciones pero siempre de carácter originario o inherentes a sus funciones de gobierno...”.

Se ha reseñado a grandes rasgos las facultades tributarias, en base a la organización institucional de nuestro país pero es necesario fijar los alcances del término “tributo”.

Al emplear el término tributo entendemos como tal –a los efectos de este trabajo– que son prestaciones pecuniarias coercibles que debe efectuar el sujeto pasivo, a favor del Estado o sujeto con facultad de percibirlo y que se establecen en base al derecho de imperio que tiene el Estado.

La división clásica de los tributos está dada por: impuestos, tasas y contribuciones, aún cuando existen autores que también encuadran a los recursos parafiscales. Desde nuestro punto de vista nos embanderamos en la clasificación tripartita.

A los fines de conceptualizar qué entendemos por impuesto, tasa y contribución debemos manifestar que el tributo, tiene su fundamento en una norma jurídica por ser una de las características del Derecho tributario el de ser “ex lege”, es decir, que tiene su origen en la ley, aplicándose el aforismo de “nullum tributum sine lege”, o sea, que es nulo el tributo sin ley preexistente.

La norma tributaria consta –al igual que cualquier norma jurídica– de cuatro elementos que son: sujeto activo, sujeto pasivo, el vínculo y la causa.

El sujeto activo es el que tiene la facultad de recibir el tributo, en nuestro caso el Estado ya sea nacional, provincial o municipal.

El sujeto pasivo está dado por el que tiene la obligación de efectuar la prestación.

El vínculo que relaciona al sujeto activo y pasivo es el objeto de la relación que en el tributo está dado por el “hecho imponible” o sea, el que ley considera gravado.

Por último tenemos la causa, o sea, el fundamento que tiene en cuenta el legislador de considerar gravado el hecho.

En los impuestos, tasas y contribuciones los sujetos y el vínculo no ofrecen dificultad y están contenidos en forma expresa en la ley, mientras que la causa, es la intención que ha tenido el legislador de considerar gravado el hecho.

La causa es la que permite clasificar al tributo en: impuesto, tasa y contribución. En el impuesto, la causa es la capacidad económica; en la tasa está dada por la contraprestación de servicios y en las contribuciones, el beneficio que obtiene el sujeto pasivo por obras públicas o actividades especiales del Estado.

Es de aclarar que no siempre la distinción es tan precisa como se ha consignado, ya que existen nuevas tendencias por las cuales la causa de los impuestos está dada por el beneficio general y en lo referente a tasas se toma no sólo la contraprestación de servicios sino que se las conjuga con la capacidad económica.

En cuanto a los impuestos una de las clasificaciones que suelen hacerse en los directos e indirectos, habiendo nuestra Constitución Nacional acogido la misma.

Existen distintos conceptos –según dentro de qué teoría se embandere– con respecto a la referida clasificación.

Debemos entender, por la fecha en que se ha redactado nuestra Constitución Nacional, que debemos interpretarla con las ideas fisiocráticas que predominaban en ese entonces.

La teoría fisiocrática lo determina en base a quién soporta el impuesto. Así el impuesto es directo si el tributo es soportado definitivamente por el sujeto pasivo que lo paga, mientras que es indirecto si el mismo es trasladado a otras personas.

Para otros autores –entre ellos Giannini y Tesoro– tienen en cuenta la exteriorización de la capacidad contributiva. Es decir, si hay coincidencia entre el objeto y la fuente, es directo y en caso contrario, indirecto.

Hemos visto la clasificación precedente por cuanto como hemos señalado “ut-supra”; que de acuerdo a las facultades tributarias, por nuestro régimen institucional– los impuestos directos es facultad privativa de las provincias y circunstancialmente podrá ser establecido por la Nación en casos excepcionales, como lo estatuye el art. 67 inc. 2º de la Constitución Nacional.

Sin embargo en la práctica, algunos impuestos directos, como los que se verán más adelante, sin reunir los recaudos preceptuados por el art. 67 inc. 2º de la Constitución

Nacional han sido establecidos por la Nación la que mediante el sistema, que se conoce bajo la denominación de “coparticipación” ha obviado el inconveniente constitucional.

En efecto la Nación ha establecido el impuesto a las ganancias, beneficios eventuales, etc. y hace partícipe de la recaudación a las provincias con la expresa aclaración que los estados provinciales que se adhieren no pueden establecer similares tributos en su jurisdicción.

El Dr. Giuliani Fonrouge en su obra Tratado Financiero Tomo I. Pág. 292 dice: “Por esto hemos sostenido siempre que los regímenes de unificación y coparticipación de impuestos (réditos, ventas, impuestos internos, etc.) las provincias no “delegan” el poder tributario sino la percepción y administración de los gravámenes”.

Algunos autores constitucionalistas la explican sosteniendo que la Nación al dictar dichas leyes lo hace como poder local, es decir en la jurisdicción de su ámbito local para la Capital Federal y cada provincia al dictar la ley de adhesión, lo hace también, como poder local y cuando el poder ejecutivo local, cumplimentando la ley provincial y se adhiere mediante el decreto respectivo a la ley nacional, ejercita el derecho de imperio.

El decreto de adhesión al no ser rechazado por la Nación le da conformidad tácita y en consecuencia tenemos un tratado entre dos poderes tributarios locales, contemplados en el art. 107 de la Constitución Nacional que prevee que “las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal...”.

### **III – Examen de los Impuestos Principales:**

Hemos manifestado que los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones.

En este trabajo analizaremos únicamente los principales impuestos que pueden afectar a las Cooperativas y no lo haremos con respecto a los otros tributos, por cuanto el monto pecuniario de los mismos no son de significación y además porque el sujeto pasivo recibe del Estado una contraprestación –en el caso de las tasas –o un beneficio particular, en las contribuciones, como lo hemos expresado al analizar la causa que distingue a los tributos.

#### **A – Impuestos Nacionales: Entrando en materia, tenemos:**

##### ***1º) Impuesto a las ganancias:***

Tiene como antecedente inmediato al impuesto a los réditos, es decir, que tiene como hecho imponible a la renta.

Como renta entendemos aquellos beneficios que se obtienen en forma periódica o habitual con permanencia y subsistencia de la fuente.

Fue creada en 1932 y su duración era temporaria por diez años. Pero muy bien ha dicho el Prof. Terry en 1913, que todos los impuestos se crean por el plazo determinado pero luego se transforman en permanentes. Es así, que luego fue prorrogado y a partir del año 1974 fue sustituido por el Impuesto a las Ganancias cambiando su concepción ya que gravaba todo beneficio sin tener en cuenta si era renta.

En 1976 se mantiene la denominación y se vuelve al régimen anterior derogado en 1973, es decir, que se vuelve a considerar como imponible a la renta, salvo algunas excepciones, como ser cualquier utilidad obtenida por sociedades de capital, sociedades de responsabilidad limitada, asociaciones, fundaciones, etc.

Si bien es un impuesto directo por el régimen de coparticipación su establecimiento y recaudación se encuentra a cargo de la Nación, quien delega la percepción y la fiscalización en la Dirección General Impositiva.

Es característica de este Impuesto que es de carácter progresivo, excepto para las sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones y simples, las sociedades de responsabilidad limitada, las asociaciones civiles y fundaciones, las que están gravadas con la tasa fija del 33%, sin tener en cuenta el monto.

A los efectos de este impuesto siempre las Cooperativas han sido consideradas exentas subjetivamente, es decir, como contribuyente, o sea, que las rentas que obtienen están exceptuadas del tributo.

En la ley actualmente vigente que está regulada por la ley 20.268 y su modificatoria ley 21.286 estatuye en su art. 20 inc. d): “Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.) distribuyan las Cooperativas de consumo entre los socios”.

De lo precedente es necesario distinguir dos situaciones a saber:

- a) El beneficio o ganancias que obtiene la Cooperativa está exenta del impuesto a las ganancias.
- b) Los beneficios que se distribuyen al cierre del ejercicio comercial y que recibe el asociado de la Cooperativa, están gravados en principio, por la ley –salvo para las Cooperativas de consumo– en virtud del contrario sentido del artículo analizado.

Con respecto al inciso b) es necesario desglosar que puede tratarse de “retorno” y/o “intereses”.

La norma que regula a las Cooperativas es el Decreto ley 20.337/73 y en su artículo 42 prevee en la distribución de los excedentes establecidos en el Inc. 4º que puede pagarse un interés al capital accionario, si lo autoriza el estatuto, y en el Inc. 5º regula el régimen de retornos.

A los efectos del gravamen que se analiza, los beneficios que percibe el asociado en las Cooperativas de consumo, ya sea retornos y/o intereses al capital están exceptuados del tributo (art. 20 inc. “d” Ley 20.628).

En las Cooperativas en general –excepto las de consumo– el interés está alcanzado por el impuesto, no así los retornos. Ello surge del art. 45 inc. “e” de la ley 20628 que dice textualmente al tratar las rentas de segunda categoría: “El interés accionario que distribuyan las Cooperativas, excepto las de consumo”.

Como los retornos son rentas de segunda categoría y la ley no los grava aplicando el aforismo latino “nullum tributum sine lege” entendemos que están exentos.

Por lo tanto recapitulando tenemos:

- a) Que los beneficios que obtienen las Cooperativas en manos de ésta, están exceptuadas del tributo;
- b) Los beneficios que distribuyen las Cooperativas a sus asociados en concepto de retornos están exentas del impuesto.
- c) Los beneficios que distribuyan las Cooperativas a sus asociados en concepto de intereses están gravados, excepto para las de consumo.

### **2º) *Impuesto a la Educación Técnica:***

Este tributo tiene como hecho imponible los sueldos, salarios y remuneraciones en general por los servicios pagados al personal ocupado por establecimientos industriales y siempre que el número de personas ocupadas no sea inferior a cinco.

La tasa es del 10%, de las remuneraciones abonadas durante el año fiscal en coincidencia con el año calendario.

Las Cooperativas que tengan establecimientos industriales en las condiciones previstas son contribuyentes, no existiendo por lo tanto exención subjetiva.

### **3º) *Impuesto al Capital y Patrimonio:***

A los efectos de este tributo se determina que la capacidad contributiva se manifiesta a través del patrimonio que posee el contribuyente.

Tiene su origen en la Ley 14.060 sancionada en 1951 y afectaba al patrimonio que tuviesen las sociedades de capital conociéndose bajo la denominación de “Impuesto Sustitutivo a la Transmisión Gratuita de Bienes”.

Se fundamenta su creación en que el momento de sancionarse la ley, como las acciones de las sociedades de capital eran al portador, no eran denunciadas en las sucesiones, por cuanto la transferencia se operaba mediante la simple entrega. De esta forma, al no denunciarse en la sucesión evadían el impuesto a la herencia o que se conoce como impuesto a la transmisión gratuita de bienes.

En efecto, en el art. 5º inc. “d” segundo párrafo permitía, a los sujetos pasivos con acciones nominativas, solicitar que se las excluya del pago del impuesto y por otra parte las provincias que se adherían a esta ley para participar de su producido debían excluir del gravamen a la transmisión gratuita de bienes las acciones de las sociedades de capital alcanzadas por aquél.

Con posterioridad la ley comentada es modificada en diversas oportunidades hasta que a fines de 1973 se sanciona la ley 20.629 que se aplica a partir del 1/1/74 cambiándole la denominación y sus alcances.

La nueva ley sancionada se denomina Impuesto sobre capitales y patrimonio teniendo como hecho imponible el capital y/o patrimonio de los contribuyentes.

La ley se divide en dos títulos: el primero engloba las entidades del capital, asociaciones civiles y fundaciones, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita –simple por acciones y explotaciones o empresas unipersonales, y el segundo, a las personas físicas y sucesiones indivisas.

Esta Ley en su art. 3° inc. “f” establece en el primer párrafo que las Cooperativas están exentas, pero en el segundo párrafo del inciso comentado, aclara que “tal exención será procedente sólo cuando, en caso de extinción y de acuerdo con las previsiones de sus estatutos, dichos bienes pasarán al estado nacional, provincial o municipal, a las instituciones pertenecientes a los mismos o a una más de las entidades a que alude el primer párrafo de este inciso”, es decir, a antes de bien público.

Analizada la exención subjetiva anterior a la luz del decreto-Ley 20337/73 que rige a las Cooperativas tenemos que el art. 94, tercer párrafo, expresa: “Aprobado el Balance Final se reembolsará el valor nominal de las cuotas sociales, deducida la parte proporcional del quebranto, si los hubiera”.

En consecuencia, por lo preceptuado en el dispositivo legal precedente que se aplica de pleno derecho a partir de su sanción y a pesar que el Estatuto disponga lo contrario las Cooperativas, da como resultado de que el capital se devuelva a los socios y por lo tanto no encuadra en la exención de la Ley.

Lo precedente es aplicable para el ejercicio fiscal 1975.

En cuanto para 1976 en adelante y durante la vigencia de la ley 21287 se establece el mismo impuesto pero el tratar las exenciones subjetivas en el artículo 3° inc. “e” prácticamente se reproduce el de la ley anterior pero omite de consignar a las Cooperativas, es decir, que queda gravada por el tributo.

La tasa aplicable es del 1,5% sobre el patrimonio que surja de acuerdo a las normas que en la ley establece, donde es necesario destacar que los bienes del activo fijo o bienes de uso son actualizados por los índices de corrección de desvalorización monetaria que establece el órgano de aplicación D.G.I., en base al reconocimiento del proceso inflacionario.

El capital mínimo para ser contribuyente es de \$ 5.000.000.

#### ***4°) Impuesto al Valor Agregado:***

Este impuesto, creado por la ley 20.631, tiene como hecho imponible:

- a) las ventas de cosas inmuebles situadas o ubicadas en el país efectuadas por personas que hagan habitualidad;
- b) las obras, locaciones y prestaciones de servicios;
- c) las importaciones definitivas de cosas muebles.

La tasa aplicable, es del 13% o el 21% según el hecho imponible que se trate. Dicha tasa se incrementa en un 40% cuando el comprador del objeto gravado es comerciante no inscripto.

El impuesto se afecta en cada etapa de transferencia, es decir, que se lo conoce por la forma de afección como el impuesto en cascada.

El impuesto a pagar se determina mediante el débito fiscal en base a las facturaciones que hace el contribuyente. Del importe anterior se deducen los créditos fiscales a favor del contribuyente en éste ha abonado durante el período fiscal que se trate por las compras que ha hecho y en el que le ha facturado el tributo.

Las Cooperativas no tienen exoneración subjetiva y por lo tanto se encuentran alcanzadas con el impuesto.

### **5°) Beneficios Eventuales:**

El art. 1° de la ley 21284 sancionada el 2 de abril de 1976 determina el hecho imponible el que textualmente dice: “a) los beneficios de carácter eventual derivados de fuente argentina, no comprendidos en el ámbito de los impuestos a las ganancias, a determinados juegos y concursos o a la transferencia de valores que obtengan personas de existencia física o sucesiones indivisas”. “b) Los beneficios derivados de la transferencia a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, afectados a explotaciones agropecuarias, con prescindencia del carácter que revista el sujeto que la obtenga”.

Este tributo como lo determina el art. Que hemos transcripto, es complementario del impuesto a las ganancias, o sea, que alcanza a los beneficios que no tengan el carácter de renta en la parte referente a las personas físicas o sucesiones indivisas.

Para las sociedades de capital, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades en comandita por acciones y simples, asociaciones, fundaciones y similares toda clase de beneficios que obtengan están alcanzados por la ley del impuesto a las ganancias excepto los obtenidos por las transferencias de inmuebles afectados a las explotaciones agropecuarias, las que de acuerdo al impuesto que tratamos lo contempla gravado en el art. 1° inc. “b”.

Pero si se trata de una Cooperativa está exenta subjetivamente como lo establece el art. 3° inc. “a” cuando establece: “Los beneficios obtenidos por quienes tengan sus ganancias expresamente exentas por la ley del impuesto a las Ganancias”.

Al analizar la ley del “Impuesto a las Ganancias” hemos visto que los beneficios obtenidos por las Cooperativas están exentas del tributo por su conformación jurídica.

### **6°) Otros impuestos:**

Existen además de los impuestos analizados otros como ser impuestos internos, a la transferencia de dominio a título oneroso de acciones, títulos, debentures y demás títulos y valores, etc. Salvo el primero es similar al del impuesto al Valor Agregado, los otros pueden afectar en forma muy incidental a las Cooperativas y son de escasa significación. Es de aclarar que en todos estos tributos las Cooperativas no están exentas.

## **B – Impuestos Provinciales:**

Nos ocuparemos, en esta parte, de los impuestos que rigen en la provincia de Santa Fe.

### **1°) Impuesto a las Actividades Lucrativas:**

Ha sido establecido mediante la sanción de la ley provincial N° 7862 sancionada el 14 de abril de 1976.

En sus considerandos se determina que ha sido elaborada con carácter de urgencia a fin de procurar que el sistema tributario provincial recupere su importancia relativa como fuente de financiamiento genuino de las erogaciones presupuestarias que permitan

dar fluidez a los ingresos públicos y de esta forma afrontar la precaria coyuntura económica-financiera que afecta al país y por ende a las provincias.

En principio tiene como hecho imponible las actividades desarrolladas en el ámbito de la provincia, que tengan un fin lucrativo.

Como ello podría ser discutible en el caso de las Cooperativas en el art. 1° inc. "c" establece expresamente las "Actividades Cooperativas".

Este impuesto des de vieja data en la faz tributaria provincial pero en el año 1974 con motivo de establecerse el impuesto al valor agregado se deroga. Anteriormente las Cooperativas estaban exentas subjetivamente.

Al reimplantarse por la situación que atraviesa el país, amplía su radio de acción y comprende expresamente a las actividades cooperativas.

Quedan excluidas expresamente por la ley que comentamos las Cooperativas agropecuarias –según el art. 20 inc. "16" cuando dice:- "Las cooperativas agropecuarias, incluso las operaciones que las mismas realicen con sus socios y recíprocamente, las efectuadas por estos con dichas Cooperativas".

El motivo imponible se determina en base al ingreso bruto devengado durante el período fiscal disminuido por los descuentos, bonificaciones, devoluciones y los impuestos internos, al valor agregado y fondo nacional de autopistas.

Provee el caso especial de las Cajas de Créditos en el art. 10 considerando como ingreso bruto la diferencia de los intereses cobrados y los que transfieren al Banco Central de la República Argentina en concepto de interés o redescuento. El monto resultante es gravado con el 80%.

En las demás actividades la tasa comienza con el 16% y llega al 250% dependiendo del tipo de actividad desarrollada, a cuyo efecto, hace un detalle de las mismas. Si en el detalle no queda encuadrada la actividad de la Cooperativa, en dicho caso, se aplica la tasa general del 10%.

En cuanto al período fiscal es el del mes calendario y su liquidación se efectúa dentro de los 90 días de vencido el período. Admite, liquidaciones trimestrales, o cuatrimestrales según los montos de ingresos brutos que se determine por resolución.

Si bien la ley se sancionó en abril su aplicación comienza a partir del 1ero. De enero del año sancionado.

Su resultado es de importancia por gravar los ingresos brutos y siendo una de las finalidades de las Cooperativas el de reducir los precios de venta, vemos que afecta en forma directa dicho objetivo.

## **2°) Impuesto Inmobiliario:**

Tiene como hecho imponible el carácter de propietario de un inmueble dentro de la Provincia.

La tasa es de carácter progresivo, de acuerdo a la tasación que tenga los mismos.

Las Cooperativas están exceptuadas subjetivamente del tributo.

### **3º) *Impuesto de sellos:***

Considera como hecho imponible los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realizan en el territorio de la provincia.

La ley expresamente contempla la exención de las Cooperativas de todas las operaciones que se realicen con sus socios y recíprocamente las efectuadas por los socios con sus Cooperativas.

## **IV – Caso especial de las Cooperativas de Seguros:**

Las Cooperativas de seguros han sido asimiladas a las mutualidades de seguros a los efectos de los impuestos.

Ello deviene de la sanción de la ley 12209 dictada en el año 1935 por la cual, en principio, se exceptúa de los impuestos a las sociedades mutualistas. En efecto en el art. 1º inc. “c” dice: “Los beneficios alcanzan a las sociedades cooperativas, de socorros mutuos entre los socios, siempre que sus acciones no devenguen intereses y a...”

Debemos interpretar que la exoneración es aplicable a los impuestos vigentes al momento de la sanción de dicha ley.

También se aplica esta exoneración para las leyes que especialmente se refiera a ella. Tenemos el caso especial de la ley del impuesto al capital y patrimonio que se establece por la ley 21287 (ver III-A-3 del presente trabajo) la que en su art. 16 así lo prevee.

## **V – Proposición para fomento de cooperativas por parte del Estado.**

Teniendo en cuenta los fines que guían la constitución de Cooperativas como así también la función social que las mismas cumplen en el desenvolvimiento de su actividad, es indispensable su fomento por parte del Estado.

Una de las formas como puede efectuarla es darle un trato especial en el desarrollo de la política fiscal.

Mediante el ejercicio de las facultades tributarias el estado puede fomentar y/o desalentar el desarrollo de determinadas actividades. El fomento se puede efectuar mediante el otorgamiento de franquicias, exoneraciones o incentivos de distinta naturaleza, mientras que aplicando altas tasas tributarias se desalienta.

Las exoneraciones en el caso de las Cooperativas se traducen en: disminución de costos por no computarse en él factores que inciden en su determinación como ser: el impuesto al valor agregado, impuestos internos, impuesto al capital, impuestos a las actividades lucrativas, etc., y en incremento de retornos, eximiendo a las Cooperativas de los impuestos que afectan a los beneficios de las mismas.

El incentivo fiscal para la creación o el desarrollo de la Cooperativa se puede obtener mediante la sanción de normas por las cuales las inversiones que se efectuaren en Cooperativas son deducibles a los efectos del impuesto a la renta por el contribuyente inversor. En efecto, esta franquicia permite reforzar el capital de las cooperativas, incrementando su desarrollo y potencialidad lo que redundará en forma inmediata en la aplicación del objeto cooperativo actuando como factor multiplicador.

Tenemos antecedentes en tal sentido dentro de la legislación nacional en materia de Impuestos a los Réditos. Como el Estado tenía interés en la creación y fomento de las Cooperativas de electricidad permitía deducir como quebranto fiscal la suscripción de acciones de capital en tales entes, diciendo expresamente en Art. 62 inc. “n”, las sumas invertidas en la suscripción directa de acciones de cooperativas eléctricas”. A su vez admitió tal exención pero limitando para las cooperativas agrarias hasta la suma de \$ 1.000, por cada inversor y para las cooperativas de trabajo que capitalizaren los retornos por igual monto por cada asociado.

En todos los casos las referidas inversiones debían mantenerse en el patrimonio de los titulares durante un lapso no inferior de dos años.

Como hemos visto las exenciones –en el caso de sancionarse– son dispuestas por cada ley que establece el impuesto, de allí, que la simple modificación de ésta, puede dejarla sin efecto como hemos señalado al analizar algunos impuestos.

Por ello es aconsejable que para evitar estos hechos y no depender de la filosofía que informa a la política fiscal a desarrollar la que depende de la concepción que tengan el partido o fuerza que gobierne en un momento determinado, es indispensable de que en la ley o normas que regulan a las Cooperativas se dicten disposiciones especiales por las cuales se declaran exentas de los tributos creados o a crearse.

Concretando lo expuesto y a modo de síntesis proponemos:

1º) Que dentro de los estatutos legales dictados por el gobierno nacional se establezcan que las Cooperativas están exentas de los impuestos creados o a crearse que rijan su actividad.

2º) Que la ley que establezca el impuesto a las rentas y/o a los beneficios debe computar como quebranto fiscal las inversiones que en concepto de capital realicen los contribuyentes en las Cooperativas, cuyo importe debe permanecer en el patrimonio del socio inversor por un plazo de tres años.