

# Fundamentos de la Tributación Cooperativa

Rubén Alfredo Masón



# **Fundamentos de la tributación cooperativa**

**Rubén Alfredo Masón**

**Inter  
coop**

Masón, Rubén Alfredo

Fundamentos de la tributación cooperativa / Rubén Alfredo Masón. - 1a ed - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Intercoop, 2024.

Libro digital, PDF - (Cuadernos de Cultura Cooperativa / 92)

Archivo Digital: descarga y online

ISBN 978-987-1596-95-9

1. Tributación. 2. Cooperativas Rurales. I. Título.  
CDD 336.2

© 2024, Intercoop

Diseño de cubierta: Javier Reboursin

Diagramación: Gonzalo Mingorance

No se permite la reproducción parcial o total, el almacenamiento, el alquiler, la transmisión o la transformación de este libro, en cualquier forma o por cualquier medio, sea electrónico o mecánico, mediante fotocopias, digitalización u otros métodos, sin el permiso previo y escrito del editor. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Impreso en Argentina

Marzo de 2024

## Índice

Prólogo.....	7
Introducción .....	11
El principio de la equidad tributaria.....	15
La cooperativa, una empresa diferente.....	21
El tratamiento tributario pertinente .....	33
Clasificación de los tributos.....	37
La promoción tributaria de las cooperativas .....	39
Conclusiones.....	47
Sobre el autor .....	51



## Prólogo

El régimen impositivo de las cooperativas plantea problemas cuya solución resulta difícil encontrar. Así lo demuestra su recurrente aparición y, en definitiva, la permanente presencia del tema en la agenda tributaria.

El contador Rubén Alfredo Masón ha resuelto encarar la cuestión desde sus mismas bases y de allí el título de este ensayo: *Fundamentos de la tributación cooperativa*. Dejando para ulteriores desarrollos la consideración del tema en relación con los diferentes impuestos en particular —que suele constituir la temática corriente—, ha puesto la mira sobre los aspectos fundamentales que iluminan, a la vez que les dan sustento, a los problemas particulares de esta singular parcela del Derecho Tributario.

En realidad, la mayoría de los problemas que conlleva la tributación cooperativa en relación con los distintos impuestos deviene de la falta de una adecuada comprensión de la particular naturaleza jurídica y económica que caracteriza a las cooperativas y las distingue de otros sujetos pasivos de dichos tributos. Aunque, debe reconocerse, a veces tal confusión proviene de una cierta animosidad hacia ellas por cuanto afectan determinados intereses.

De allí que este ensayo se ocupe de exponer, en forma clara y rigurosa, los conceptos fundamentales que definen a las cooperativas tanto desde el punto de vista de su doctrina como de la legislación que las rige para, a partir de allí,

poder determinar cuál es la correcta medida de su sujeción a los diferentes tributos. Sin la adecuada comprensión de esos conceptos, es inevitable el riesgo de una equivocada imposición.

Insiste el autor en la noción de la cooperativa como una “empresa diferente”, corrigiendo el frecuente error de identificar como empresa solamente a la que actúa con ánimo de lucro. Deja claro que la organización de los factores de la producción puede también realizarse con propósito no lucrativo, como es precisamente el caso de las cooperativas, lo cual implica obvias consecuencias fiscales.

Por otra parte, la tributación en general no consiste simplemente en la imposición de gravámenes de manera compulsiva por parte del Estado para satisfacer necesidades fiscales siempre crecientes. La clara definición de sus objetivos y la observancia de los principios que la presiden constituyen el fundamento de una justa política tributaria que desde la Carta Magna es imperativo de los gobiernos de base democrática. Esa responsabilidad corresponde a los parlamentos como genuinos representantes del pueblo y por ello la Constitución Nacional reserva a la Cámara de Diputados la competencia original en materia tributaria.

La conjunción de la naturaleza cooperativa y la equidad tributaria constituye el meollo del trabajo del contador Masón. Por ello será especialmente útil para los legisladores, los jueces, los funcionarios públicos relacionados con la materia y los profesionales de las ciencias jurídicas y económicas.

Los años de docencia universitaria y la experiencia acumulada en una intensa práctica profesional brindan al autor herramientas conceptuales y de comunicación idóneas para presentar el tema de manera accesible y rigurosa a la vez, desmitificando enigmas y prejuicios con claridad y precisión.

Este ensayo ofrece una adecuada introducción para abordar de manera específica el tratamiento de los diferentes impuestos en particular, lo cual será sin duda un nuevo y valioso aporte del autor.

Dante Cracogna



## Introducción

Desde hace más de medio siglo venimos sosteniendo que las cooperativas constituyen empresas diferentes, entidades de naturaleza particular, organizaciones suigéneris. Es decir, las cooperativas configuran una realidad distinta, y frente a ello se hace necesario un tratamiento tributario también distinto, especialmente adaptado a esa realidad, para evitar asimilar a las cooperativas lo que difiere de su naturaleza particular.

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

Citemos un ejemplo. En los últimos años el proyecto de ley de presupuesto enviado por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional contuvo una separata referida a los denominados “gastos tributarios”, o sea, “el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objeto de beneficiar o favorecer el desarrollo de determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos”.

Dentro de esos “gastos tributarios” se menciona la exención de las cooperativas en el impuesto a las ganancias, desconociendo que en ese gravamen el excedente de

las cooperativas, en cuanto entidades sin fines de lucro, no constituye materia imponible y que, si bien se encuentra exento, la mayor parte de dicho excedente es distribuida entre los asociados, ya sea como un interés limitado sobre el capital aportado o como retorno en proporción a las operaciones realizadas durante el ejercicio. Y ambos conceptos están gravados por el impuesto en cabeza de los asociados.

Esta circunstancia, que desconoce la peculiar naturaleza de la empresa cooperativa, es generalmente producto del desmedido afán de los funcionarios por allegar nuevos fondos a la hacienda estatal.

Esos funcionarios públicos suelen tener acompañantes. Son los representantes del sector privado lucrativo que, cuando ven complicada su actividad empresarial por la acción de las cooperativas en el mercado, las acusan de “competencia desleal” porque no están alcanzadas por algunos tributos que gravan a las empresas con fines de lucro.

Tales representantes merecerían que les efectuásemos las siguientes preguntas: ¿estarían dispuestos, para gozar de los mismos “privilegios” que las cooperativas, a abrir su capital accionario a los clientes de la empresa incorporándolos con un aporte mínimo y asignándoles los mismos derechos que tienen sus accionistas?, ¿acordarían remunerar a los accionistas solamente con un interés sobre su capital limitado al nivel de la tasa de descuento del Banco de la Nación Argentina?, ¿aceptarían destinar a los trabajadores el 5 % de sus ganancias, otro tanto a fomentar la educación y un tercer porcentaje similar a una reserva que en caso de disolución de la empresa pase al fisco?, ¿utilizarían el remanente de su ganancia anual para devolvérsela a sus clientes en proporción a las operaciones que haya realizado cada uno de ellos?. La verdad es que no se necesita pensar mucho para deducir las respuestas a esos interrogantes...

Más allá de esta suerte de digresiones, lo básico es puntualizar que los tributos constituyen, en primer lugar, el más importante de los recursos financieros que obtiene el Estado, mediante su poder de imperio, para hacer frente a los gastos públicos<sup>1</sup>.

Pero además de ese objetivo estrictamente fiscal, los tributos pueden comportarse como una eficaz herramienta de la política económica y social que desee implementar cada gobierno.

Sobre la base de esta doble característica del tributo —recurso financiero por un lado y herramienta política por el otro— dividiremos en dos partes el análisis que pretende llevar a cabo el presente trabajo.

Comenzaremos ocupándonos de las cooperativas como sujetos del ámbito tributario, es decir, como simples contribuyentes del fisco. Y luego contemplaremos la utilización del régimen tributario por parte del Estado como instrumento para influir, favorable o perjudicialmente, en el desarrollo de las cooperativas.

---

1 Dino Jarach (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera edición, Abeledo-Perrot, p. 232: “Los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos —individuos y entidades— en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan”.



## El principio de la equidad tributaria

Hace varias centurias que los estudiosos tratan de formular reglas fundamentales que sirvan de guía universal para el establecimiento de un régimen tributario. Y en tal sentido, pese a haber transcurrido casi doscientos cincuenta años de la publicación de la primera edición de su obra cumbre, *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, las cuatro máximas o cánones sobre la tributación en general que entonces enunciara el famoso economista y filósofo escocés Adam Smith (1723-1790), considerado el padre de la economía clásica, siguen conservando todavía indudable actualidad.

Esos preceptos smithianos, en cierto modo continuadores de los trabajos del economista inglés William Petty (1623-1687), sostienen que los tributos tienen que ser *equitativos*—todos debemos contribuir al fisco en una justa proporción—, *precisos*—se requiere claridad y certeza en las normas tributarias—, *cómodos*—la recaudación debe efectuarse en la forma y tiempo más oportunos para el contribuyente— y *económicos*—la percepción del tributo debe implicar el menor costo recaudatorio—.

Al explayarse sobre la primera de sus máximas, Smith refresca los conceptos de igualdad geométrica o igualdad proporcional de los antiguos filósofos griegos: “The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to

their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state” [Los súbditos de cada Estado deberían contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible, en proporción a sus respectivas capacidades; esto es, en proporción al ingreso que ellos respectivamente disfrutaban bajo la protección del Estado]<sup>2</sup>.

Recordemos en este punto lo que sostenía Aristóteles (384-322 a.C.), considerado junto a su maestro Platón como los padres de la filosofía occidental: “La justicia distributiva o política se confunde con la igualdad. Lo justo es un medio como lo igual. La justicia supone necesariamente cuatro términos: dos personas que se comparan y dos cosas que se atribuyen a las personas. Pero es preciso tener en cuenta el mérito relativo de las personas, que es lo difícil. La justicia distributiva puede representarse por medio de una proporción geométrica, en la que los cuatro términos están entre sí en las relaciones fijadas por los matemáticos”<sup>3</sup>.

Según la opinión del tratadista italo-argentino Dino Adolfo Augusto Jarach (1915-1996), destacado experto en finanzas públicas, la equidad pregonada por Smith “equivale a la que en el curso de la evolución posterior del pensamiento financiero se conocerá como principio de la capacidad contributiva”<sup>4</sup>.

Por su parte, el catedrático español contemporáneo José Manuel Domínguez Martínez hace una interpretación muy

---

2 Adam Smith (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, Book V, Chapter II, Part II. Printed for W. Strahan, and T. Cadell in the Strand, London.

3 Aristóteles (2016) *Ética a Nicómano*, Editorial Digital Imprenta Nacional, San José, Costa Rica, p. 112.

4 Dino Jarach, op. cit., p. 7.

interesante para explicar por qué en materia tributaria la regla de la igualdad significa trato equitativo: “El principio impositivo de igualdad se considera una de las referencias esenciales para el diseño de un sistema tributario ‘óptimo’. El cumplimiento de este principio se desdobra en dos vertientes: la equidad horizontal y la equidad vertical. Ambos criterios son muy fáciles de enunciar (debe darse el mismo tratamiento tributario a las personas que estén en la misma situación, y un tratamiento distinto a quienes se encuentren en situaciones diferentes, respectivamente)”<sup>5</sup>.

La Constitución Nacional de la República Argentina recoge la primera máxima de Adam Smith en su artículo 4º: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

Y más adelante, el artículo 16 retoma el tema tributario al expresar en su última parte que “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Lo dispuesto por ambos artículos, contemplados en el texto original que los veinticuatro diputados constituyentes elaboraran en 1853, se mantuvo inalterable en las reformas de 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994.

---

5 José Manuel Domínguez Martínez, 14 de marzo de 2021, *La igualdad impositiva según John Stuart Mill: un legado controvertido*, <https://neotiemповivo.blogspot.com>.

En la reforma constitucional de 1949, derogada siete años después por una proclama militar emitida por el gobierno *de facto*, se mejoraba la redacción de esa última parte del artículo 16 reemplazando “igualdad” por los términos “equidad y proporcionalidad” que se retiraban del artículo 4º.

Pero ya hacía tiempo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación venía ocupándose de aclarar en reiteradas sentencias que el concepto de igualdad contenido en la Constitución de 1853 y en sus sucesivas reformas no hacía a una igualdad aritmética, es decir, no quería significar que todos deban pagar la misma cantidad.

Por ejemplo, en un pronunciamiento del año 1927 el máximo tribunal argumentaba, respecto a la igualdad de trato impositivo mencionada por el artículo 16 de la Constitución Nacional, que “comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones. Y en materia impositiva esta Corte ha establecido reiteradamente que la observancia de aquel principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes”<sup>6</sup>.

Más acá en el tiempo, en una sentencia de 1993, la Corte Suprema a través del voto de sus integrantes doctores Carlos Santiago Fayt (1918-2016) y Enrique Santiago Petracchi (1935-2014), daba mayores precisiones aún sobre esos conceptos doctrinarios: “El principio de igualdad como base

---

6 Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallo del 12 de diciembre de 1927 en autos “Don Juan Hannah Drysdale y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de una suma de dinero”, Fallos 149:417.

del impuesto que establece el artículo 16 de la Constitución —ha dicho reiteradamente esta Corte— sólo exige que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 182:198, entre otros). En materia impositiva, el citado artículo 16 no impide —en ausencia de otra norma constitucional específica de naturaleza prohibitiva— que la legislación contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo (Fallos: 243:98, 107 y sus citas)<sup>7</sup>.

Y el prestigioso jurista argentino Germán José Bidart Campos (1927-2004) deja bien en claro en varios de sus valiosos libros que la regla de la igualdad, garantizada por el artículo 16 de la Constitución Nacional como base del impuesto, “no es absoluta, ni obliga al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración”<sup>8</sup>.

En consecuencia, hace menester ahora demostrar por qué las cooperativas son empresas diferentes y merecen un tratamiento tributario que tenga en consideración de manera adecuada aquello que las diferencia y evite asimilarlas a lo que difiere de su particular naturaleza.

---

7 Corte Suprema de Justicia de la Nación, fallo del 9 de diciembre 1993 en autos “Maggi, Esteban Félix, sobre presunto contrabando de importación”, Fallos 316:2814.

8 Germán J. Bidart Campos (1986). *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, Tomo I, Ediar, p. 259, y *Manual de la Constitución Reformada* (1996). Tomo I, Ediar, Primera Reimpresión, p. 533.



## La cooperativa, una empresa diferente

Si bien son muchas más las diferencias que surgen del análisis de los rasgos característicos de la empresa cooperativa, nos detendremos solamente en cinco de ellas porque constituyen las especialmente relevantes cuando se trata de considerar el tratamiento tributario que corresponde a este tipo de organización económica.

### El resultado cooperativo

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

Aunque la ley nacional de cooperativas número 20337 —vigente desde su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina el 15 de mayo de 1973— no lo explicita, la ausencia de lucro surge implícitamente de su mismo texto y la propia Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a través de la Resolución General 4667 del 30 de enero de 2020, incluyó a la forma jurídica cooperativa dentro de las entidades sin fines de lucro.

La Alianza Cooperativa Internacional, cuando aprobó en su Congreso del Centenario (Mánchester, 23 de septiembre de 1995) la Declaración de Identidad Cooperativa, verdadera plataforma doctrinaria que deben observar las cooperativas en todo el mundo para ser consideradas tales, afirmó en el tercer Principio —denominado Participación económica de los asociados— que los excedentes son de propiedad de los asociados y a ellos deben retornar en la medida que cada uno contribuyó a formarlos, a no ser que los propios asociados decidan voluntaria y democráticamente aplicarlos al desarrollo de las actividades de la cooperativa o a establecer nuevos servicios comunes.

La legislación argentina, al definir el destino de los excedentes cooperativos repartibles de cada ejercicio social, recoge el precepto doctrinario aún con mayor rigurosidad pues obliga a derivar un cinco por ciento a la reserva legal y otros porcentajes similares a fondos específicos que deben ser utilizados en el transcurso del siguiente ejercicio, contempla el eventual pago de un interés limitado a las cuotas sociales de capital y aplica el resto como reintegro a los asociados en estricta proporción al uso que hayan hecho de los servicios de la cooperativa<sup>9</sup>.

---

9 Artículo 42 de la Ley 20337: “Se consideran excedentes repartibles sólo aquellos que provengan de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados. De los excedentes repartibles se destinará: 1º. El cinco por ciento a reserva legal; 2º. El cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal; 3º. El cinco por ciento 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

Es cierto que en una cooperativa también pueden existir resultados positivos que no surjan de la prestación de servicios a sus asociados, ya sea porque deriven de operaciones con no asociados —si están reglamentariamente autorizadas— o porque se obtuvieron en operaciones ajenas a la gestión ordinaria.

Pero esos resultados que no forman parte del excedente repartible deben destinarse, porque así lo establece la propia ley de la materia, a una reserva especial<sup>10</sup> que, como todas las reservas de una cooperativa, tiene en Argentina carácter de irrepartible y su destino final será el erario público, como se verá más adelante.

### **El capital cooperativo**

La ausencia de fines de lucro en la actividad de las cooperativas también está presente en los principios doctrinarios

---

Argentina en sus operaciones de descuento; 5°. El resto para su distribución entre los asociados en concepto de retorno”.

10 Artículo 42 in fine de la Ley 20337: “Los excedentes que deriven de la prestación de servicios a no asociados autorizada por esta ley se destinarán a una cuenta especial de reserva”. Exposición de motivos de la ley: “Los excedentes generados por la prestación de servicios a no asociados —como así también los que pudieran tener origen en operaciones ajenas a la gestión ordinaria— deben imputarse a una cuenta especial de reserva. Dicha reserva, debidamente individualizada y obviamente no repartible, participa de las limitaciones previstas por el artículo siguiente y se funda en el riguroso principio de impedir que alguien lucre a expensas de otro —sea asociado o no— dentro de la cooperativa”.

y en las normas legales que regulan el papel del capital en estas entidades.

En primer lugar, el capital no tiene poder decisorio en una cooperativa, pues en ella es “el ser” y no “el tener” lo que otorga derechos políticos a sus asociados, como surge de la fórmula “un miembro, un voto”<sup>11</sup>.

Tampoco el capital configura en las cooperativas esa suerte de embudo al que caerá todo el resultado de la gestión, como sucede en las empresas lucrativas. El capital está considerado en el sistema cooperativo solamente como uno de los factores que hacen posible la empresa, y su contribución —en caso de ser retribuida— consistirá a lo sumo en un interés limitado<sup>12</sup>.

Finalmente, otra de las particularidades del capital cooperativo radica en que sus titulares no tienen derecho alguno sobre el resto de los rubros componentes del patrimonio neto de la entidad, que es una característica de las empresas lucrativas donde los dueños del capital son también dueños de las reservas y de los resultados<sup>13</sup>.

---

11 Artículo 2º, inciso 3º, de la de la Ley 20337: “Conceden un solo voto a cada asociado, cualquiera sea el número de sus cuotas sociales”.

12 Artículo 2º, inciso 4º, de la de la Ley 20337: “Reconocen un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital”.

13 Artículo 36 de la de la Ley 20337: “En caso de retiro, exclusión o disolución, los asociados sólo tienen derecho a que se les reembolse el valor nominal de sus cuotas sociales integradas, deducidas las pérdidas que proporcionalmente les correspondiera soportar”.

## Las reservas cooperativas

La legislación cooperativa argentina no permite la creación de reservas facultativas y solamente contempla dos tipos de reservas:

- a) La reserva legal: a ella se destinan, tal como lo explicamos precedentemente, el cinco por ciento del excedente repartible de cada ejercicio, sin que exista tope alguno para su cuantía como se ha legislado en materia de otras figuras societarias, por ejemplo, en las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades por acciones.
- b) La reserva especial: recibe los excedentes provenientes de la gestión cooperativa con no asociados, si se encuentra permitida por la autoridad de aplicación de la Ley 20337, y los ajenos a la gestión ordinaria.

La característica de ambas reservas es que son irreparables entre los asociados aún si se produjese la disolución de la cooperativa<sup>14</sup>, en cuyo caso —formando parte del sobrante patrimonial producto del proceso de liquidación— ingresarán al fisco correspondiente al domicilio de esa cooperativa<sup>15</sup>.

---

14 Artículo 2º, inciso 12, de la Ley 20337: “Establecen la irrepartibilidad de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en caso de liquidación”.

15 Artículo 95 de la de la Ley 20337: “El sobrante patrimonial que resultara de la liquidación tendrá el destino previsto en el último párrafo del artículo 101. Se entiende por sobrante patrimonial el remanente total de los bienes sociales una vez pagadas las deudas y devuelto el valor nominal de las cuotas sociales”. Artículo 101, último párrafo: “El importe de las multas ingresará a los recursos del organismo instituido en el Capítulo XII o del Fisco Provincial, según el domicilio de

En cambio, en empresas de carácter lucrativo organizadas según otras formas asociativas, los dueños del capital de la empresa son al mismo tiempo dueños proporcionales de los demás componentes del patrimonio neto, entre los cuales se encuentran las reservas sociales.

Además, si se hubiese recurrido aun parcialmente a alguna de esas reservas cooperativas para absorber quebrantos, no será posible distribuir excedentes repartibles sin antes de recomponer la reserva utilizada<sup>16</sup>.

### **Interés coincidente**

Las operaciones que se llevan a cabo entre las cooperativas y sus asociados tienen un carácter muy especial, porque se trata de los denominados “actos cooperativos”.

En Argentina, la Exposición de Motivos de la Ley 20.337, que data del año 1973, comenta que ese concepto fue recogido de la ley de cooperativas de Brasil, dictada en diciembre de 1971 y de acuerdo a la cual el acto cooperativo no implica operación de mercado ni contrato de compraventa.

---

la cooperativa, con destino a promoción del cooperativismo”. El organismo instituido en el Capítulo XII se denomina actualmente Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, pero al convertirse la Capital Federal por la reforma constitucional de 1994 en una Ciudad Autónoma, con rango similar a una provincia, esta disposición ha dejado de ser operativa para dicho organismo.

16 Artículo 43, segundo párrafo, de la de la Ley 20337: “Cuando se hubieran utilizado reservas para compensar quebrantos, no se podrán distribuir excedentes sin haberlas reconstituido al nivel anterior a su utilización”.

Pero mientras la legislación brasileña define a los actos cooperativos como los practicados entre las cooperativas y sus miembros o por dos cooperativas entre sí cuando están asociadas<sup>17</sup>, la ley argentina es mucho más amplia al incluir además los realizados entre dos cooperativas aunque no estén asociadas y, en lo atinente a las cooperativas, todos los demás actos jurídicos relacionados con el logro de los fines institucionales<sup>18</sup>.

No coincidimos con esa mayor amplitud<sup>19</sup> porque en nuestra opinión el acto cooperativo debe implicar la

---

17 Artículo 79 de la ley brasileña de cooperativas número 5764: “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” [Se denominan actos cooperativos los practicados entre las cooperativas y sus asociados, entre éstos y aquellas y por las cooperativas entre sí cuando están asociadas, para la consecución de los objetivos sociales. El acto cooperativo no implica operación de mercado, ni contrato de compra y venta de producto o mercadería]. Brasil (1971) Diário Oficial da União, Seção 1, 16.12.1971, p. 10354

18 Artículo 4º de la Ley 20337: “Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas”.

19 Existe jurisprudencia que comparte este enfoque: “Si bien las cooperativas no persiguen fines de lucro y sus actos –cooperativos– no son actos de comercio, esto es así en la relación

existencia de un solo sujeto económico, aunque se trate de dos personas jurídicamente distintas (la cooperativa y el asociado), y la persecución de un mismo objetivo. Se trata de un interés coincidente, que carece de carácter transaccional, y así lo ha reconocido la jurisprudencia<sup>20</sup>.

Precisamente, este el criterio que ha seguido la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, aprobada por el Consejo de Administración de la región Américas de la

---

‘ad intra’ entre el asociado y su cooperativa y no en las operaciones ‘ad extra’ de la cooperativa con terceros” (Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, fallo del 8 de marzo de 1985 en autos “Asociación Sureña de Empresas de Pompas Fúnebres de la Provincia de Buenos Aires s/ Apelación Resolución de la Secretaría de Comercio”, voto del Dr. Barraza, Jurisprudencia Argentina, Tomo 1985-III, pág. 508).

20 “La teoría de la concesión de servicio público se asienta sobre el presupuesto de la existencia de tres sujetos diferenciados: a) el Estado, al que se supone titular del mismo y tutor del bien común, b) el usuario, a quien por su carácter general y con frecuencia débil el Estado debe proteger y c) el concesionario, a quien el Estado autoriza a prestar el servicio con arreglo a determinadas condiciones que eviten el abuso en detrimento del usuario. Empero, en el supuesto de las cooperativas los sujetos b) y c) son uno solo, lo cual hace variar fundamentalmente el enfoque del tema” (Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, fallo del 30 de septiembre de 1997 en autos “Cooperativa Ltda. de Servicios Eléctricos de Pehuajó c/Municipalidad de Pehuajó s/Demanda contencioso administrativa”, JUBA Base de Jurisprudencia, <http://www.sajj.gob.ar/>).

Alianza Cooperativa Internacional en reunión realizada en San José (Costa Rica) el 22 de julio de 2008<sup>21</sup>.

Consideramos que para ser calificadas como actos cooperativos, las operaciones en las que intervenga una cooperativa deben tener como correlato el derecho al retorno, instituto al que el eminente economista argentino Julio H. G. Olivera (1929-2016) denominó en uno de sus invaluables aportes científicos como “el principio de Howarth”, en homenaje a Charles Howarth, tal vez el más destacado entre los veintiocho trabajadores que fundaron en 1844 la Rochdale Society of Equitable Pioneers, entidad que sentó las bases del movimiento cooperativo moderno<sup>22</sup>.

### Naturaleza jurídica

A diferencia de la Ley nacional de sociedades cooperativas 11388<sup>23</sup>, la ley vigente incluye de entrada una definición de cooperativas<sup>24</sup> y en su Exposición de Motivos se manifiesta que el artículo 2º “procura caracterizarlas con el mayor rigor posible mediante la enunciación de sus rasgos

---

21 Artículo 7 de la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina “Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo”.

22 Julio H. G. Olivera (2007). El principio de Howarth, *Revista de Economía Política de Buenos Aires*, Año I, Número 1, p. 65.

23 Boletín Oficial de la República Argentina, 27.12.1926.

24 Artículo 2º, primer párrafo, de la Ley 20337: “Las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios”.

fundamentales”, los que están precisados en los doce incisos de ese artículo.

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

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

Tanto la doctrina como la jurisprudencia posterior al dictado de la Ley 20337<sup>25</sup> dejaron sentado que las coopera-

---

25 Algunos ejemplos: “Los actos que las cooperativas realizan con sus asociados poseen una naturaleza jurídica peculiar, no pueden reputarse como operaciones de mercado, ni contratos de compraventa, y no son, en consecuencia, susceptibles de ser identificados con un contrato civil o comercial” (Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, fallo del 18 de agosto de 1981 en autos “Cooperativa de Farmacias de Lomas de Zamora y otras contra Poder Ejecutivo. Demanda contencioso administrativa”, Acuerdos y Sentencias, Tomo 1981-II, pág. 533). “El acto cooperativo es la esencia de la naturaleza jurídica del sistema de la economía cooperativa (art. 4 ley 20337) que configura una definición de teoría económica, que deslinda el ámbito de dicha economía cooperativa de la del mercado

tivas tienen una naturaleza jurídica específica, hasta que la cuestión fue finalmente zanjada cuando el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por la Ley 26994 y vigente desde agosto de 2015, en la clasificación que su artículo 148 hace de las personas jurídicas privadas colocó a las cooperativas (sin ningún tipo de aditamento) en un lugar específico (inciso g), al margen de las sociedades (inciso a) y las asociaciones (inciso b).

Podemos concluir, por lo tanto, que ha quedado aclarado definitivamente en la legislación argentina que las cooperativas tienen una naturaleza jurídica particular y distinta de la que corresponde a empresas organizadas como sociedades o asociaciones.

---

y fija las fronteras en que operan, no implicando operación de mercado sino un servicio social” (Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca, fallo citado, Jurisprudencia Argentina, Tomo 1985-III, pág. 507).



## El tratamiento tributario pertinente

Retomando lo expresado en el capítulo introductorio, por configurar una realidad distinta resulta lógico que —como aplicación del principio de la equidad tributaria— corresponda a las cooperativas un tratamiento tributario también distinto y adaptado a esa realidad, evitando asimilarlas a lo que difiere de su particular naturaleza.

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

Al mismo tiempo, cuando las cooperativas encuadran como sujetos de determinado gravamen porque en verdad se da la existencia de hecho imponible, encontramos en no pocas oportunidades una serie de dificultades derivadas de una legislación aplicable que se concibe y formula en términos de actividad lucrativa, ajenos a la actividad cooperativa.

Resumiendo, podemos concluir que lo importante en materia tributaria es atender a la naturaleza propia de las cooperativas para determinar si procede o no su sujeción a determinado tributo. Y en caso de que resulten sujetos pasivos de la obligación tributaria, también habrá que atender a esa particular naturaleza de la organización cooperativa para encuadrarla debidamente en los tratamientos

específicos que pudieran existir o corresponder en el tributo en cuestión<sup>26</sup>.

Se hace necesario plantear al legislador, tomando las ya citadas palabras de Bidart Campos, que “no cierre los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias, que puedan presentarse a su consideración”.

No obstante, para ser objetivos, debemos admitir que ese tratamiento tributario que se reclama para las cooperativas no podría en modo alguno constituir un privilegio inadmisibles en favor de quienes, no teniendo nada de cooperativistas, pretendan usufructuar el sistema con el ánimo de burlar la necesaria contribución financiera que todos debemos hacer al Estado con destino al sostenimiento de los servicios públicos.

En tal caso, estaríamos ante seudocooperativas, formadas por falsos cooperativistas que seguramente no observarían acabadamente todos los principios que la doctrina cooperativa expone y la legislación argentina impone. Frente a ello, los verdaderos cooperativistas tenemos que permanecer siempre preparados para revelar sus verdaderas intenciones

---

26 Un caso digno ser citado ocurrió en 1977 en la Municipalidad de Bahía Blanca con la tasa por alumbrado, limpieza y conservación de la vía pública. La ordenanza fiscal de ese año indicaba dos categorías para los inmuebles edificados: Comercio y Familia. Ante un fundamentado pedido de la Asociación Intercooperativa Regional, donde se aludió a lo dispuesto por el viejo Código de Comercio que en su artículo 8 incluía el lucro para definir el acto de comercio, las autoridades municipales resolvieron que los inmuebles de propiedad de las cooperativas debían tributar en la categoría Familia dado el carácter no lucrativo de esas entidades.

y, al mismo tiempo, reclamar al Estado que ejerza las atribuciones de fiscalización de las que está dotado el poder público para cortar de cuajo tan anómala situación.



## Clasificación de los tributos

Una de las clasificaciones de los tributos más aceptada en doctrina es la que distingue tres categorías: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Los impuestos constituyen obligaciones establecidas por el Estado sin que exista ninguna contraprestación directa o específica hacia el contribuyente. Es decir, representan un medio de financiamiento de los servicios públicos indivisibles (defensa, seguridad interior, justicia, relaciones exteriores, etc.), también denominados funciones indelegables del Estado.

Las tasas, en cambio, configuran aportes que los particulares hacen al Estado por el uso de un bien público o por la prestación de un servicio público en beneficio del propio contribuyente (arrendamiento de un inmueble estatal, inhumación de restos mortales en un cementerio público, etc.).

Por su parte, las contribuciones especiales son los tributos que recaen sobre un grupo de contribuyentes que se benefician directamente por el incremento del valor de un bien de su propiedad a raíz de la realización de obras públicas o el establecimiento de un nuevo servicio público (pavimentación de una calle, extensión de la red de subterráneos, etc.).

Sin duda, el más cuantioso de los recursos tributarios está dado por los impuestos, que a su vez admiten diversas clasificaciones.

Una distinción habitual los divide entre impuestos directos (gravan, por ejemplo, las rentas o el patrimonio del contribuyente) e impuestos indirectos (tales como los que recaen sobre actos de consumo o la transmisión de bienes).

Otra clasificación los ordena en impuestos sobre la renta, impuestos sobre los patrimonios y la propiedad e impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones. Esta clasificación es la que utilizaremos en próximos trabajos para abordar el tratamiento que debería otorgarse en los principales impuestos a la empresa cooperativa, en virtud de los parámetros que hemos expuesto y, al mismo tiempo, para analizar el régimen impositivo vigente para las cooperativas argentinas, tanto a nivel nacional como provincial, dado que la existencia en el país de más de dos mil municipalidades nos impediría un estudio conjunto de la situación en esa jurisdicción estatal.

Con relación a este último plano, cabe señalar que la potestad impositiva de los municipios, que había dado lugar en nuestro país a infinidad de discusiones doctrinarias y a jurisprudencia controvertida, parece haber quedado definida en la reforma de la Constitución Nacional de 1994.

En efecto, el nuevo texto de la carta máxima dispone en su artículo 5º que cada provincia dictará para sí una constitución que asegure su régimen municipal, norma que es complementada por el artículo 123 al aclarar que las constituciones provinciales deben asegurar la autonomía municipal y reglar su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero.

## La promoción tributaria de las cooperativas

### En el campo internacional

Al comenzar este trabajo explicamos que, más allá de su finalidad estrictamente fiscal, también los tributos pueden constituir una eficaz herramienta de la política económico-social que cada gobierno desee implementar para influir, favorable o perjudicialmente, en el desarrollo de las cooperativas. Y hemos visto de qué manera el legislador puede afectar negativamente la actividad de las cooperativas a través de la normativa tributaria.

Por suerte, los principales organismos internacionales han destacado frecuentemente el papel de las cooperativas en todos los países, exhortando a los Estados para que instrumenten políticas de fomento que incluyan un adecuado tratamiento tributario.

En tal sentido, el Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) reconoce, desde mediados de la centuria pasada, la relevante actuación de las cooperativas en el desarrollo de los distintos países, circunstancia también reiteradamente recogida por resoluciones que la Asamblea General de esa importante institución mundial ha venido aprobando desde las últimas décadas del siglo XX.

Una muestra cabal de esa posición puede encontrarse en la Resolución 64/136, adoptada el 18 de diciembre de

2009, por la que se proclamó a 2012 como “Año Internacional de las Cooperativas” y cuyo lema fue “Las empresas cooperativas construyen un mundo mejor”.

Mediante esa resolución la ONU (organización cuya fundación se produjo en 1945), después de reconocer “las posibilidades que tienen las cooperativas de contribuir a la consecución de los objetivos de desarrollo social, en particular la erradicación de la pobreza, la generación de empleo pleno y productivo y una mayor integración social”, alentó a los gobiernos de todo el mundo a promover el crecimiento y sostenibilidad de las cooperativas, a través de “incentivos fiscales apropiados y el acceso a los servicios y mercados financieros”.

La más reciente decisión en esta materia la constituye la Resolución 78/175, que se aprobó el 19 de diciembre de 2023 instituyendo al año 2025 como un nuevo “Año Internacional de las Cooperativas” y haciendo énfasis en “los vínculos entre las cooperativas y el desarrollo sostenible, especialmente en los ámbitos de la inclusión social, la creación de empleo decente, la erradicación de la pobreza en todas sus formas y dimensiones, la reducción de las desigualdades, la igualdad de género y el empoderamiento de las mujeres y las niñas, y la consolidación de la paz”.

Por ello, exhortó a los Gobiernos, entre otras recomendaciones, a “examinar la legislación y los reglamentos vigentes a fin de conseguir que el entorno jurídico y normativo nacional sea más propicio a la creación y el crecimiento de las cooperativas mejorando las leyes y los reglamentos vigentes o promulgando otros nuevos, especialmente en lo que respecta al acceso al capital, la autonomía, la competitividad y una tributación justa”.

Por su parte, la Organización Internacional del Trabajo (OIT) que fue creada el 11 de abril de 1919 en el marco de

las negociaciones del Tratado de Versalles, y cuyo primer director general Albert Thomas provenía del movimiento cooperativo francés, estableció a principios de 1920 una sección de cooperativas —unidad que aún perdura— encomendando su jefatura al destacado pensador galo Georges Fauquet.

En los diversos pronunciamientos de la OIT con referencia al sector cooperativo, merece mención especial la Recomendación 193 sobre promoción de las cooperativas, aprobada en Ginebra el 20 de junio de 2002. En ella se reconoce “la importancia de las cooperativas para la creación de empleos, la movilización de recursos y la generación de inversiones, así como su contribución a la economía” y que “las cooperativas, en sus diversas formas, promueven la más completa participación de toda la población en el desarrollo económico y social”.

También la Recomendación expresó que “una sociedad equilibrada precisa la existencia de sectores públicos y privados fuertes y de un fuerte sector cooperativo, mutualista y otras organizaciones sociales y no gubernamentales” y sugirió que “dentro de este contexto, los gobiernos deberían establecer una política y un marco jurídico favorables a las cooperativas y compatibles con su naturaleza y función”.

### **En la República Argentina**

En ocasión de la última reforma de la Constitución Nacional aprobada en 1994, los convencionales constituyentes no acogieron la propuesta de contemplar en su articulado alguna referencia a las cooperativas, con la excusa de que ello escapaba al acuerdo sobre el tipo de enmiendas a introducir que habían pactado las dos principales fuerzas

políticas del país y que se plasmó en la norma legal declarativa de la necesidad de la reforma parcial del texto constitucional<sup>27</sup>.

Quizá podría decirse que la presencia del cooperativismo está presente de un modo indirecto en el artículo 42 del nuevo texto constitucional, cuando expresa que “las autoridades proveerán a la constitución de asociaciones de consumidores y de usuarios”, figura que en buena medida es representativa de una porción importante de las cooperativas argentinas.

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

La Constitución de la Provincia de Buenos Aires establece en el artículo 41 que “la Provincia... fomenta la organización y desarrollo de cooperativas y mutuales, otorgándoles un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza”.

Más adelante, en su artículo 192, incluye entre las atribuciones inherentes al régimen municipal la de promover la constitución de “cooperativas de vecinos a los fines de la creación de superusinas generadoras de energía eléctrica”.

La Constitución de la Provincia del Chubut dispone en el artículo 87: “Se fomenta la formación de cooperativas y mutualidades sobre la base de la cooperación libre sin fines de lucro; las que así se constituyan y funcionen están exentas de impuestos”.

---

27 La Ley 24309, publicada el 31 de diciembre de 1993, aprobó el denominado “Núcleo de coincidencias básicas”.

La Constitución de la Provincia del Neuquén abunda respecto a las cooperativas. En tal sentido, fomenta y protege el establecimiento de cooperativas de producción, consumo y crédito (artículo 79); excluye de la obligación licitatoria y permite la adjudicación directa de los servicios públicos a las cooperativas preexistentes, integradas por vecinos usuarios en actual prestación de esos servicios y con sede en la ciudad donde deban prestarlos (artículos 80 y 292); nombra como únicos prestatarios de los servicios públicos al Estado provincial, municipal, entes autárquicos y cooperativas (artículo 81).

Y en su artículo 144, destinado a orientar a la Legislatura en el dictado de leyes de carácter tributario, expresa: “Se eximirá a las entidades cooperativas, mutuales, culturales y gremiales”.

Es en la Constitución de la Provincia de Río Negro donde encontramos más referencias a las cooperativas. Contempla la participación de cooperativas en la distribución de energía eléctrica y de gas (artículo 80); permite prescindir de la licitación en obras públicas que se realicen por intermedio de empresas cooperativas de las cuales el Estado forme parte (artículo 98); reconoce la función económica y social de la cooperación libre, en especial de las cooperativas de producción y las que son fuentes de trabajo y ocupación, e implementa las políticas destinadas a la difusión del pensamiento cooperativista, la organización, el apoyo técnico y financiero, la comercialización y distribución de sus productos o servicios (artículo 100); promueve y asegura a todos los habitantes la asociación cooperativa con características de libre acceso, adhesión voluntaria, organización democrática y solidaria, manifestando que las cooperativas deben cubrir necesidades comunes, propender al bienestar general y brindar servicios sin fines de lucro,

a la vez que asegura al cooperativismo representación en toda aquella actividad pública donde tenga presencia activa (artículo 101); prevé que el gobierno provincial y los municipios darán preferencia en el otorgamiento de permisos a las cooperativas integradas por la comunidad respectiva, o la mayor parte de ella, para la prestación de los servicios públicos de los que es usuaria, y otorga prioridad a las cooperativas de producción y trabajo en sus licitaciones y contratos, ante igualdad de ofrecimientos (artículo 102); dispone que los municipios promuevan cooperativas y toda forma de integración de los usuarios en la prestación de servicios y construcción de obras (artículo 229).

En materia tributaria, el citado artículo 102 determina en su primer párrafo: “Los actos de las cooperativas y sucursales con asiento en la Provincia, que den cumplimiento a los principios de libre asociación y participación de los asociados locales en las decisiones y controles de ellas, no son objeto de imposición a los efectos de los tributos provinciales”.

Finalmente, la Constitución de la Provincia de Santiago del Estero dispone que los planes y programas de la educación pública obligatoria enfatizarán los contenidos referidos al conocimiento del cooperativismo (artículo 74); asume el compromiso estatal de elaborar planes de colonización de tierras, orientados a su aprovechamiento económico y social, con preferencia en la adjudicación para la explotación directa y racional por el ocupante, su familia y grupos organizados como cooperativas (artículo 103).

La cuestión tributaria que nos ocupa la aborda en el artículo 101: “El Estado reconoce la función económica y social de las cooperativas y mutuales y alienta su formación y desarrollo. Deberán estar inscriptas y autorizadas para funcionar. Las cooperativas y mutuales que colaboren con

los fines del Estado en el desarrollo económico de la Provincia, gozan de especial apoyo oficial en materia impositiva, según lo establezca la ley”.

La única constitución provincial que no contiene cláusulas sobre las cooperativas o el cooperativismo es la de Mendoza, pero ello tiene una suerte de justificación. El texto vigente data del 11 de febrero de 1916, cuando las incipientes cooperativas argentinas aún ni contaban con una ley que las reconociera como sujetos de derecho específicos. Y las enmiendas aprobadas con posterioridad estuvieron orientadas fundamentalmente a temas relacionados con cargos públicos y judiciales.



## Conclusiones

Las cooperativas son empresas sin fines de lucro, aunque la ley nacional que las rige —a diferencia de la Ley 20321 regulatoria de las entidades mutualistas que sancionara el mismo gobierno con apenas cinco días de diferencia, pero elaborada por otros redactores— no lo manifieste explícitamente sino de un modo implícito a través de las disposiciones contenidas en su texto.

Sin embargo, existe una muy nutrida jurisprudencia que reconoce el carácter no lucrativo de las cooperativas y hasta la propia Administración Federal de Ingresos Públicos admitió en 2020 esa naturaleza en su resolución general 4667.

Pocos años después, otro sector del mismo gobierno, tal vez por la ausencia de maximización del beneficio del capital en los objetivos de las cooperativas, las excluyó del campo de las micro, pequeñas y medianas empresas, arguyendo que no constituyen empresas.

Así surge de la resolución 121 de la Secretaría de Industria y Desarrollo Productivo y de la disposición 88 de su subordinada Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, ambas dictadas a fines de marzo de 2023, que definen a la empresa como “toda unidad económica que desarrolle, con ánimo de lucro, el ejercicio habitual de una actividad basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios”.

Esta posición se remonta a una concepción a nuestro entender obsoleta como es la teoría de la firma o teoría económica de la empresa, la cual sostenía como principal objetivo de una empresa la maximización de las ganancias en beneficio del capital aportado.

En la Argentina, la Ley 20744 que regula desde hace medio siglo el contrato de trabajo precisa que la empresa es “la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o benéficos”. Y no menos importante resulta el hecho de que la Ley 26994, aprobatoria del Código Civil y Comercial de la Nación, haya dispuesto cambiar la denominación de la Ley 19550 de sociedades comerciales por la de Ley General de Sociedades, reafirmando que no es requisito indispensable de la figura societaria el ánimo de lucro.

A nivel internacional, el carácter empresarial de las cooperativas es moneda corriente. A la definición de cooperativa dada en 1995 por la Alianza Cooperativa Internacional como “empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada”, puede sumarse —entre una multiplicidad de ejemplos— que la propia Organización de las Naciones Unidas al designar al 2012 Año Internacional de las Cooperativas eligió por lema “Cooperatives enterprises build a better world” [Las empresas cooperativas construyen un mundo mejor].

Pero retornado a la tributación cooperativa y a manera de colofón, debemos reiterar una vez el siguiente axioma:

- **Debe atenderse a la particular naturaleza de las cooperativas para determinar si procede o no su sujeción a determinado tributo.**

- Y en caso de que resulten sujetos pasivos de la obligación tributaria, también habrá que atender a esa particular naturaleza de la organización cooperativa para encuadrarla debidamente en los tratamientos específicos que pudieran existir o corresponder en el tributo en cuestión.



## Sobre el autor

Rubén Alfredo Masón es contador público. Desde 1962 participa del movimiento cooperativo a nivel profesional, docente, dirigencial y periodístico.

Como auditor asesor y luego consultor institucional de una de las cooperativas líderes en el continente, se ha constituido en referente de la tributación cooperativa para nuestro país.

Fue profesor titular en la Universidad Nacional del Sur en asignaturas sobre empresas de economía social y organizaciones no lucrativas que, merced a su iniciativa, tienen carácter obligatorio en los planes de estudio de Contador Público y Licenciado en Administración. También ha dictado numerosos cursos, seminarios y conferencias en Argentina y diversos países latinoamericanos.

Actualmente, es presidente honorario de varias instituciones de integración cooperativa.

El ensayo expone, en forma clara y precisa, los principales caracteres económicos y jurídicos de las cooperativas que deben tomarse en cuenta a la hora de analizar el especial tratamiento tributario de dichas entidades.

Subrayando el principio de la equidad tributaria, el autor destaca que —por configurar una realidad distinta respecto a otro tipo de organizaciones, en especial las empresas con fines lucrativos, cuyo objetivo básico es la maximización de las ganancias del capital— las cooperativas ameritan un tratamiento tributario también distinto y adaptado a esa realidad, para evitar asimilarlas a lo que difiere de su particular naturaleza.

