



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Graduados

Especialización en Tributación

Trabajo Final

La fiscalidad en las entidades sin fines de lucro. Análisis y conflictos

Autor: Cr. Anglada, Leandro

Tutor: Cr. Rinaldi, José María

Córdoba, Noviembre 2021



La fiscalidad en las entidades sin fines de lucro. Análisis y conflictos por Leandro Anglada se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

Índice

Introducción	3
Justificación de la elección del tema.....	3
Cooperativas.	4
Asociaciones y fundaciones.....	6
Estado de la cuestión.....	7
Objetivos	9
Objetivo general.	9
Objetivos específicos.....	9
Metodología.....	9
Descripción de la importancia de la investigación por realizar.....	10
Desarrollo	11
Características y definiciones	11
Objeto de los impuestos a analizar	13
Ingresos Brutos.	13
Impuesto a las Ganancias.	14
Impuesto al valor Agregado.....	14
Tratamiento de los impuestos analizados en las entidades sin fines de lucro	15
Ingresos Brutos.	15
Impuesto a las ganancias – Impuesto al Valor agregado. Abordajes previos ley 25920.....	18
Impuesto a las Ganancias.	20
Impuesto al valor agregado.....	21
Condiciones a cumplir a los fines de la exención en el impuesto a las ganancias	27
Requisitos de ingreso al régimen de exención.....	27
Requisitos o exigencias para la permanencia.	30
Autoridades de aplicación.....	33
Critica	36
Propuestas	38
Bibliografía	41

Anexo	45
Anexo I.....	45
Anexo II	49
Anexo III.....	58

Introducción

El Estado, en miras de garantizar su principal fin que es el bien común, necesita reunir recursos para su cumplimiento. Este objetivo, como así también su financiamiento, se encuentra delimitado por garantías, derechos y obligaciones plasmadas en la Constitución Nacional. En dicha ley, además, se establecen las formas en que los recursos serán aportados y administrados, lo que configura de esta manera las bases del sistema tributario argentino.

El sustento del sistema tributario argentino tiene su origen en el artículo 4 de la Constitución Nacional argentina donde se establece que:

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.

A su vez, el artículo 17 limita las facultades de imposición exclusivamente a la órbita del Congreso de la Nación y, en el artículo 16, se establecen las formas de la imposición, donde: “Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.”

Si bien el Estado tiene como principio rector la búsqueda del bien común, este no es exclusivo de él, debido a que la legislación admite la existencia de personas jurídicas, como las asociaciones civiles, fundaciones y Cooperativas, entre otras, que también persiguen esa búsqueda. Estas organizaciones, además de optar por el bien común, la cooperación y la solidaridad en sus bases constitutivas, también lo hacen sin perseguir algún tipo de lucro.

Justificación de la elección del tema

El Estado, cuando no alcanza a cumplir su objetivo, provoca el importante nacimiento de estas entidades, ya sea como su complemento en algunos casos y en otros como su reemplazo al momento de garantizar el bien común.

Estas entidades surgen como respuesta a la exclusión y expulsión de la ciudadanía por parte del mercado y en algunos del propio estado, con estrategias de construcciones diversas, desordenadas, con avances y retrocesos, pero con el objetivo de construir nuevos entramados sociales y económicos que les contengan en el desarrollo de una vida digna. En palabras de Coraggio (2014):

(...)como consecuencia de la exclusión generada por tres décadas de imperio neoliberal, las unidades domésticas de la economía popular ampliaron sus estrategias de supervivencia recurriendo a formas no capitalistas y no formales de organización en las actividades más diversas, desde el emprendimiento por cuenta propia hasta la extensión de redes de ayuda mutua o de intercambio multirrecíproco con emisión de monedas sociales o la institucionalización de prácticas de recuperación de fábricas quebradas o de tierras y suelo urbano. Muchas veces fuera de los marcos legales pensados para otras realidades, el sistema clasificatorio oficial tendió a ignorarlas o a ubicarlas en el llamado sector informal, urbano o rural(...) (p.5).

Es decir, cuando nos referimos a estas entidades, hablamos de respuestas socioeconómicas a fenómenos estructurales y globalizados. Donde las personerías en muchos casos son meras herramientas formales, pero no determinantes y constituyentes del proceso.

Desde una perspectiva histórica este tipo de entidades fueron avanzando de manera progresiva primero en resolver necesidades territoriales que el estado por su dimensión no podía/quería cumplir dependiendo de la época y el tiempo político. Estas entidades se encontraron con avances y retrocesos en el corto plazo pero siempre con avances en el largo plazo.

Cooperativas.

El sector cooperativo nació y se organizó entorno al trabajo, la solidaridad y la cooperación teniendo como influencia las formas de organización del trabajo que aportaron las comunidades inmigrantes. Estas fueron una respuesta a los problemas sociales que el estado y el mercados no daban respuesta. En palabras de Acosta, M. C., Levin, A. y Verbeke G. E. (2013) lo describen de la siguiente manera:

Desde sus orígenes, en la segunda mitad del siglo xix, el cooperativismo ha sido un importante agente para el desarrollo socioeconómico en Argentina, por su vinculación con ideas de solidaridad y cooperación y su aporte en cuanto a soluciones tanto a las fallas del mercado como a las de la propia acción del Estado. A lo largo del siglo xx el cooperativismo en el país se fue consolidando por medio de un vasto conjunto de actividades económicas

organizadas en forma asociativa. En consonancia con la diversidad de necesidades y anhelos de alcanzar una mejor calidad de vida de los asociados, se fueron conformando los distintos sectores dentro de los que llevan adelante sus actividades. En las últimas décadas, y en un contexto de creciente desempleo y desigualdad en nuestro país, se ha reivindicado al cooperativismo, en especial al de trabajo, como alternativa para la superación de la crisis del empleo. Como consecuencia, este sector fue adquiriendo centralidad dentro del conjunto y su ritmo de crecimiento contrasta con el de los otros tipos de cooperativas que fueron evolucionando con un ritmo de matriculación más lento. Esta tendencia, iniciada en la década del ochenta y profundizada en las siguientes, muestra una inversión en el peso relativo de los sectores de actividad de las cooperativas, particularmente de las de trabajo y las agropecuarias (Levin y Verbeke, 1997). En el 2012 se encuentran activas más de 21.000 cooperativas de diferentes tipos: agropecuarias, de consumo, de crédito, de provisión, de servicios públicos, de Seguros, de trabajo y de vivienda. (p.28)

Hacia el año 2012 existían 21002 cooperativas empadronadas según Acosta, M. C., Levin, A. y Verbeke G. E. (2013) llegando a 34300 a finales de 2015. Es necesario desatacar que las cooperativas de trabajo representan el 72% de las cooperativas vigentes a esa fecha, según los autores antes citados. A su vez el 75% de estas se corresponden a cooperativas de trabajo según resolución 3026/2006. Estas según García (2017) consistían en lo siguiente:

El INAES denomina Cooperativas de Trabajo Resolución N°2038/N°3026, a aquellas que previo al 2003 realizaban tareas relacionadas a “la construcción y otras actividades afines y/o conexas como objeto social (Res. N°2038/03) y que están conformadas por beneficiarios de planes oficiales de promoción social, nacionales, provinciales o municipales y desocupados. La Res. N°2038/03 estuvo vigente desde septiembre del año 2003 hasta septiembre del año 2006, fecha en que se sanciona la Res. N° 3026/06 que permite construir cooperativas de trabajo para otras actividades de la economía, además de la construcción” (INAES, 2008: 321).

Estos programas a los que se hace mención son: Manos a la obra (2004), Programa de Inversión social (PRIS) (2009), Programa de integración socio comunitaria (ISC) (2003), Agua mas Trabajo (A+T) (2004), Programa de ingreso social con trabajo (PRIST) (2009) entre otros. A grandes rasgos, estos programas se fueron reconfigurando y consistían en: Financiación de maquinaria, compra de insumos para emprendimientos productivos, de servicios o comerciales y la asistencia técnica permanente, realizar pequeña obra pública municipal, incorporar mano de obra desocupado entre otros. En la actualidad según la pagina del ministerio desarrollo social¹ estos programas convergen en

¹ <https://www.argentina.gob.ar/desarrollosocial/potenciartrabajo/actualizacion>

el llamado “Potenciar Trabajo” y contribuye a mejorar el empleo y generar nuevas propuestas productivas a través del desarrollo de proyectos socio-productivos, socio-comunitarios, socio-laborales y la terminalidad educativa.

En la actualidad según empadronamiento en INAES encontramos 12429 cooperativas activas, 15728 canceladas y 10848 suspendidas.

Durante el periodo 2012-2021 podemos encontrar diferentes resoluciones que pueden aportar elementos expliquen la merma de cooperativas activas: Por un lado en el año 2012 INAES mediante resoluciones 5588/12 - 5586/12 y 11/2012 de UIF buscaron tener mayor conocimiento sobre la composición y funcionamiento de estas entidades solicitando una declaración jurada en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo para aquellas cooperativas que realicen operaciones de crédito, como así también conocer e identificar a los asociados de la mismas mediante su individualización frente al estado mediante cuit-cuil. Luego en el año 2014 mediante resolución 4110/2010 se emplazo al total de las cooperativas a la presentación de información contable so pena de suspensión de matrícula según resoluciones 609/2014 y 2574/2015 de INAES. Por último en el periodo 2018-2019 mediante imperio de las resoluciones 580/2018-2432/2018-1863/2019 se establece la suspensión de matrículas para aquellas cooperativas que no realizaren la actualización Nacional de Datos de Cooperativas y Mutuales, con carácter obligatorio.

Asociaciones y fundaciones.

Por otro lado las asociaciones civiles y fundaciones nacieron con la misma impronta que las cooperativas pero buscaban la resolución de necesidades territoriales conforme a criterios distintos. Estas, desde una perspectiva histórica, tuvieron su origen en el asistencialismo y caridad de los sectores privilegiados. Dependiendo el periodo histórico, este rol, lo ocupó la iglesia, luego la oligarquía mediante la sociedad de beneficencia. En años siguientes el peronismo buscaría integrar este asistencialismo en el estado. Finalizada la primera etapa peronista y comienzo de los gobiernos de fascistas estas entidades migraron sus objetivos hacia la lucha por la ampliación de derechos ciudadanos y la vuelta a la democracia. Por último con el retorno de la democracia en el año 1983 sucedió que estas entidades lograron mayor autonomía del estado y volvieron a ocupar

espacios no habitados por el estado. Respecto a este último proceso Campetella, A y Bombal Gonzalez, I (2011) lo describen de la siguiente manera:

En el contexto del “entusiasmo democrático” de la transición, protagonizado por la efervescencia asociativa y los movimientos sociales, la acción colectiva se inscribió todavía en el paradigma del Estado de bienestar, sin percibir su extrema crisis. En consecuencia, el restablecimiento de los derechos políticos fue concebido como íntimamente vinculado a la extensión de los derechos sociales y la redistribución económica. Desde esta perspectiva, los movimientos sociales fueron vistos como nuevos medios para ampliar los límites de la ciudadanía, en la medida en que inauguraban la conciencia de nuevos derechos en la sociedad que, al ser reconocidos por el Estado, actuarían además positivamente en los mecanismos de distribución económica. (p.23)

Por lo tanto, el aporte de estas entidades al sostenimiento del estado se plantea en términos cualitativos y no cuantitativos debido a que su objeto no es producir ganancias.

El articulado legislativo de las imposiciones que hacen al financiamiento del Estado establece exenciones de índole objetiva y subjetiva, que excluyen del pago del tributo a las entidades que reúnan determinadas condiciones, por ejemplo, las entidades sin fines de lucro. Es decir, se generan categorías dentro de las imposiciones, que delimitan cuáles ingresos aportan al sostenimiento del Estado y cuáles no.

Estado de la cuestión

Actualmente, las entidades sin fines de lucro se encuentran exentas en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado en los artículos 20 inc., d), f), m) y artículo 7 inc. h) ap. 6, respectivamente. Sobre lo anterior es necesario resaltar que las cooperativas no se encuentran exentas en IVA salvo las que ejercen alguna de las actividades prevista en el artículo 7 de la mencionada norma. Sin embargo es necesario retomar los efectos de la ley 16656, rescatada por la ley 25920, donde se menciona la exención en todo impuesto nacional para aquellas entidades con personería que tengan como actividad la educación, la salud pública y la asistencia social. La última reforma tributaria² reafirma las condiciones que estas entidades tenían frente a los impuestos mencionados y se agregan algunos matices, como, por ejemplo: la posibilidad de que las asociaciones civiles, fundaciones y mutuales puedan obtener ingresos de la comercialización de sus productos para el financiamiento de su objeto en tanto y en cuanto

² L. 27.430 (BO: 29/12/2017)

cumplan con los límites establecidos en el artículo 20 inc., f) de la ley del impuesto a las ganancias.

En las orbitas provinciales las entidades sin fines de lucro se encuentran gravadas pero con aplicación de exenciones subjetivas dependiendo el caso y la Provincia que se trate.

Por otra parte, el funcionamiento de fundaciones y asociaciones civiles se encuentra regulado por la Inspección de Personas Jurídicas³ en el territorio de la Provincia de Córdoba, organismo que determina, entre otras, si alguna entidad posee o no fin de lucro al momento de su constitución y durante su funcionamiento. Esto último es determinante debido a que la característica sin fin de lucro posiciona impositivamente a este tipo de entidades. IPJ utiliza la RG 31/2016 como base normativa para dichos fines. Sin embargo, dicho organismo le realiza adaptaciones, mediante resoluciones, que la adecuan a las necesidades económicas y jurídicas del momento. A los efectos de este trabajo, la última adaptación pertinente es la RG 74/2019, en la cual se abordan temas como: posibilidad de cobro de los miembros de los consejos de administración, confección de planes trienales, y permisos para funcionar.

Por otro lado las cooperativas se encuentran reguladas por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social siendo la ley nacional 20337 la máxima expresión que rige al funcionamiento del órgano.

A su vez, las cooperativas, asociaciones civiles y fundaciones se encuentran reguladas por la Unidad de Información Financiera, organismo autónomo y autárquico creado y regulado por Ley 25246, tiene a su cargo según lo establece su página web⁴, el análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el Lavado de Activos (LA), la Financiación del Terrorismo (FT), y los Delitos Económico-Financieros complejos (DEC).

Es necesario destacar y aclarar, que la categoría sin fin de lucro no implica ausencia de ingresos, ya que así como el Estado prevé formas de financiamiento para el cumplimiento de sus fines, estas entidades también lo hacen mediante formas que le habilitan diversas legislaciones ya mencionadas. Por nombrar algunas formas, podemos mencionar: donaciones, ventas, aportes, programas, autogestión de recursos, entre otros. Sobre este mismo asunto podemos encontrar jurisprudencia en el fallo: Lotería de la Provincia de Córdoba (S.E) C/ Municipalidad de la Ciudad de Córdoba.

³ En adelante se la denominará indistintamente como Inspección de Personas Jurídicas o IPJ.

⁴ <https://www.argentina.gob.ar/uif>

Cada una de las formas de financiamiento mencionadas anteriormente poseen un tratamiento particular que será clave al momento de caracterizar si existe o no persecución de lucro en los términos de la legislación vigente.

En relación con las características jurídicas comunes de las entidades sin fin de lucro no han tenido modificaciones significativas de fondo desde la renovación del Código Civil y Comercial de la Nación⁵ y hasta el momento. Al respecto, cabe citar el aporte de Moyano (2018), que desarrolla lo siguiente: “Estas no persiguen el beneficio económico de sus fundadores o creadores e, incluso, no pueden distribuir utilidades entre sus asociados. Además, sus activos y los fondos obtenidos en el transcurso de su actividad deben destinarse a sus fines específicos.”

Objetivos

Objetivo general.

1) Desarrollar los conflictos jurídico - impositivo que soportan las entidades sin fines de lucro en la búsqueda por adecuarse a la normativa vigente.

Objetivos específicos.

1) Analizar en términos jurídico - económico las características comunes que determinan la condición de “sin fin de lucro” de las entidades objeto del trabajo.

2) Describir las exenciones impositivas a las que están sujetas las entidades sin fines de lucro.

3) Analizar y profundizar sobre los límites y alcances que en su aplicación tienen dichas exenciones desde una perspectiva crítica.

4) Determinar los vínculos que existen entre las diversas formas de financiamiento y la preservación de la exención.

5) Analizar puntualmente el autofinanciamiento de dichas entidades como herramienta para cumplir sus objetivos en el marco de las exenciones.

Metodología

Conforme a ello, se analizará la normativa general y específica que regula a dichas entidades tanto en su funcionamiento como en su constitución. A su vez se hará enfoque en normas de menor jerarquía que hacen a la reglamentación de las normas rectoras. Todo

⁵ L.26994 (BO: 08/10/2014).

ello se hará bajo la ayuda del principio de primacía legal, principio ordenador de nuestro sistema jurídico.

Puntualmente se abordarán las exenciones a las imposiciones que generan mayor impacto en la recaudación nacional, como lo son el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado. Además de realizara una abordaje respecto a las imposiciones sobre los ingresos brutos que recaen sobre las entidades objeto del trabajo.

Por otro lado, se analizará el aporte que la jurisprudencia realiza sobre el tema y cómo esto colabora en la resolución de controversias entre los posicionamientos del organismo fiscal y el contribuyente.

Por último, el análisis se nutrirá de los aportes que la doctrina desarrolla sobre la interpretación de la realidad económica, y como esto aporta claridad a la relación entre: legislación vigente y funcionamiento de las entidades sin fines de lucro.

Descripción de la importancia de la investigación por realizar

Abordar este tema es necesario debido a que este tipo de entidades suelen ser utilizadas como herramienta para que organizaciones con fines lucro se apropien de los beneficios fiscales que estas poseen. En consecuencia, estas estrategias generan mayores mecanismos de control por parte de las autoridades de aplicación que, con el fin de evitar la elusión y evasión fiscal de aquellas, provocan limitaciones en el normal funcionamiento de las entidades sin fin de lucro. Estas limitaciones se traducen en cargas administrativas que buscan cumplir con el abanico de controles que hacen al mantenimiento de su legalidad. Sin embargo, estos controles, provocan una compleja adaptación de las entidades a la realidad económica, ya que son pocas las operaciones que no se encuentran bajo alguna presunción de búsqueda de lucro. Por lo tanto, si la condición “sin fin de lucro”, se pone en duda, se genera un riesgo para preservar sus exenciones impositivas. Por estos motivos es fundamental comprender cuáles son los fundamentos y alcances que convierten a este tipo de entidades en exentas, como así también comprender las bases de sus conflictos.

Desarrollo

Características y definiciones

Como se menciona en párrafos anteriores, se puede mencionar dentro del universo de las llamadas entidades sin fines de lucro a las: Fundaciones, Asociaciones Civiles y Cooperativas.

La conocida ley de cooperativas (LC), bajo el número 20337 define a las mismas en su Art 2 como:

Entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios, que reúnen los siguientes caracteres: 1°. Tienen capital variable y duración ilimitada. 2°. No ponen límite estatutario al número de asociados ni al capital. 3°. Conceden un solo voto a cada asociado, cualquiera sea el número de sus cuotas sociales y no otorgan ventaja ni privilegio alguno a los iniciadores, fundadores y consejeros, ni preferencia a parte alguna del capital. 4°. Reconocen un interés limitado a las cuotas sociales, si el estatuto autoriza aplicar excedentes a alguna retribución al capital. 5°. Cuentan con un número mínimo de diez asociados, salvo las excepciones que expresamente admitiera la autoridad de aplicación y lo previsto para las cooperativas de grado superior. 6°. Distribuyen los excedentes en proporción al uso de los servicios sociales, de conformidad con las disposiciones de esta ley, sin perjuicio de lo establecido por el artículo 42 para las cooperativas o secciones de crédito. 7°. No tienen como fin principal ni accesorio la propaganda de ideas políticas, religiosas, de nacionalidad, región o raza, ni imponen condiciones de admisión vinculadas con ellas. 8°. Fomentan la educación cooperativa. 9°. Prevén la integración cooperativa. 10. Prestan servicios a sus asociados y a no asociados en las condiciones que para este último caso establezca la autoridad de aplicación y con sujeción a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 42. 11. Limitan la responsabilidad de los asociados al monto de las cuotas sociales suscriptas. 12. Establecen la irrepartibilidad de las reservas sociales y el destino desinteresado del sobrante patrimonial en casos de liquidación.

Por otro lado en la ley 26994 ó Código civil y Comercial de la Nación (CCyCN), en sus artículos 193 y 168 se define a las fundaciones y asociaciones civiles respectivamente. El artículo 193 establece que:

Las fundaciones son personas jurídicas que se constituyen con una finalidad de bien común, sin propósito de lucro, mediante el aporte patrimonial de una o más personas, destinado a hacer posibles sus fines. Para existir como tales requieren necesariamente constituirse mediante instrumento público y solicitar y obtener autorización del Estado para funcionar. Si el fundador es una persona humana, puede disponer su constitución por acto de última voluntad.

Y el artículo 168 reza de la siguiente manera:

La asociación civil debe tener un objeto que no sea contrario al interés general o al bien común. El interés general se interpreta dentro del respeto a las diversas identidades, creencias y tradiciones, sean culturales, religiosas, artísticas, literarias, sociales, políticas o étnicas que no vulneren los valores constitucionales. No puede perseguir el lucro como fin principal, ni puede tener por fin el lucro para sus miembros o terceros.

Es decir, tanto cooperativas, fundaciones y asociaciones civiles, son entidades sin fines de lucro pero por motivos diferentes. En el caso de las cooperativas, de su definición legal se desprende su carácter de sin fin de lucro, debido a la naturaleza distributiva de sus excedentes. Las fundaciones y asociaciones civiles, lo son por su definición constitutiva en la ley.

La definición constitutiva de fundaciones y asociaciones encuadra la existencia de las mismas en el desarrollo de objetos que tengan por finalidad el bien común. Si bien el CCyCN no define el concepto “bien común”, lo acota poniendo como límite la no vulneración de los valores constitucionales. Estos valores se circunscribirán dentro de la órbita del respeto a la diversidad de identidades, sociales, políticas o étnicas.

Por otro lado las cooperativas no pueden tener como objeto principal ni accesorio la propaganda de ideas políticas, religiosas, de nacionalidad, región o raza siendo los alcances del objeto en las cooperativas los definidos en el artículo 4:

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. Asociación con personas de otro carácter jurídico.

En el CCyCN vigente no existe definición alguna sobre actos de comercio y actos civiles. A los fines de este trabajo, y solo para encuadrar la naturaleza de los actos de asociaciones y fundaciones, diremos que acto de comercio para el antiguo Código de Comercio, hoy derogado, es:

Art. 8°. La ley declara actos de comercio en general: 1° Toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado que se adquirió o después de darle otra forma de mayor o menor valor (...)

Por último Folco, C. (2020) hace mención respecto a la naturaleza del concepto acto cooperativo:

En esa inteligencia, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires sostiene que "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 (art. 4, ley 20.337)".

Además, existe copiosa jurisprudencia afirmando que, dada la caracterización del acto cooperativo que impregna a los negocios de un valor especial con un sentido axiológico en función del fin cooperativo y de la satisfacción de los ideales de la institución, debe aplicarse en primera instancia el derecho cooperativo, y solo en segundo lugar o supletoriamente el derecho común. (p.2)

Por lo que podemos decir que la Naturaleza de los actos de estas entidades, puntualmente asociaciones civiles y fundaciones se encuentra dentro de la órbita de lo civil y no comercial. Mientras que las cooperativas encuentran su naturaleza en los actos cooperativos. Esto es debido a que por un lado las cooperativas buscan cumplir con las prestaciones para con sus asociados, mientras que las fundaciones y asociaciones civiles persiguen cumplir sus objetivos por el bien común.

Objeto de los impuestos a analizar

Ingresos Brutos.

Las leyes de ingresos brutos provinciales plasmadas en sus respectivos códigos tributarios definen el objeto de la misma de la siguiente manera:

El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no-cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

Si bien la cita fue extraída del Código tributario de la Provincia de Buenos Aires, la gran parte de las provincias del país respetan el mismo encuadre y alcance. En este mismo sentido Estevez, J. y Tapia, A. (2017) establecen:

Las legislaciones que rigen el impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB) en la mayoría de las provincias hacen caso omiso del encuadre que le delimita la ley nacional 23548, a la que adhirieron en todos sus términos, de acuerdo al relevamiento más adelante detallado.(p.3)

Impuesto a las Ganancias.

La ley del impuesto a las ganancias en su art 2 define el concepto ganancia y por lo tanto la órbita de gravabilidad que impone la ley:

A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

- 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.
- 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.
- 3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- 4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- 5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

Impuesto al valor Agregado.

Por su parte la ley del impuesto al valor agregado (IVA) define en su artículo primero como objeto de gravamen lo siguiente:

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país (...)
- b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios (...)
- c) Las importaciones definitivas de cosas muebles (...)
- d) Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos (...)
- e) Los servicios digitales comprendidos en el inciso m) del apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso anterior (...)

Para ambos impuestos se entenderá como venta lo desarrollado en la ley de IVA en su artículo 2:

a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

De lo descripto en el párrafo precedente, oneroso se lo define de manera implícita en el código civil y comercial de la nación al conceptualizar contrato a título oneroso y a título gratuito:

ARTICULO 967.- Contratos a título oneroso y a título gratuito. Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.

Por último, en ninguno de los tributos mencionados con anterioridad se puede ver objeto alguno asociado al bien común y actos cooperativos.

Tratamiento de los impuestos analizados en las entidades sin fines de lucro

Ingresos Brutos.

Para comenzar con el abordaje primero es necesario mencionar lo establecido en la ley de coparticipación federal de recursos fiscales N°23548. Esta, que posee jerarquía constitucional desde la reforma Santa fe – Paraná (1994), en su artículo 9) inciso b) ap. 1 establece lo siguiente:

En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:

Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

De lo citado, es necesario rescatar la condición “con fines de lucro” a los fines de proceder sobre la gravabilidad de los ingresos brutos. Por lo expuesto, el impuesto sobre los ingresos brutos que imponen las provincias sobre las entidades sin fines de lucro debe

enunciarse bajo la modalidad de exentos. Este es el caso, como ya se mencionó en apartados anteriores de las cooperativas, asociaciones civiles y fundaciones.

La importancia de este análisis es determinar el alcance del objeto del impuesto sobre los ingresos brutos, para determinar por un lado el tratamiento impositivo que debe aplicarse sobre las entidades sin fines de lucro y por el otro establecer si existe concordancia con lo establecido en la ley 23548.

En los códigos tributarios de las Provincias se encuentran alcances del impuesto sobre los ingresos brutos sobre las entidades sin fines de lucro que excede a lo establecido en la ley 23548 debido a que en el planteo de su objeto se mencionan dos conceptos: “Actividad a título oneroso” y “lucrativa o no”. Es decir, se plantea una relación directa, causal y lineal entre ambos: Si la actividad es onerosa, por lo tanto está gravada por el impuesto independientemente del destino que tengan esos ingresos en la entidad. Por lo tanto, se grava las actividades onerosas con prescindencia del aspecto subjetivo del ingreso.

Estos excesos en el alcance buscan ser corregidos mediante exenciones subjetivas plasmadas en los mismos códigos, difiriendo estas según la Provincia de la que se trate.

Para continuar es necesario analizar el concepto “fin de lucro”. Este, aporta una óptica subjetiva al concepto de onerosidad donde pueden existir: actividades onerosas o actividades lucrativas con fin de lucro o sin fin de lucro. Estevez J., Tapira, A. (2017) definen el fin de lucro de la siguiente manera:

El “fin de lucro” existe cuando un sujeto -en forma individual o asociado con otros-, además de efectuar operaciones a título oneroso, intenta obtener ganancias que luego incorpora a su patrimonio o distribuye entre los partícipes o socios. Pero no toda ganancia, beneficio o utilidad persigue el fin de lucro: este significa para el sujeto un propósito en sí mismo, de modo que se traduzca en provecho patrimonial, individual o repartido entre los integrantes. Esto último es imprescindible para que se configure el fin de lucro, porque, aun habiéndose logrado excedentes (llámese ganancias), si estos son destinados a obras de carácter social, comunitario, asistencial, científico, educativo, literario, deportivo, etcétera, el ente que las obtuvo no persiguió fines de lucro. (p.6)

De lo citado se desprende la opción de que un sujeto o entidad no persiga fin de lucro con el desarrollo de sus actividades, pero y sin embargo estas sean lucrativas.

Estas controversias también fueron analizadas por la procuradora fiscal de la nación, Dra. Laura Monti, en el marco de la causa Cooperativa Farmacéutica de Provisión

y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia de chaco s/ amparo donde Montiel, Lorena G. y Chicolino, Ricardo M. (2021) rescatan del dictamen lo siguiente:

Señala la Dra. Monti en su dictamen que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla mas segura de interpretación la que de estos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar o de corregir los conceptos.

Por ello se debe interpretar que carece de toda trascendencia el lucro o el quebranto, la ganancia o la perdida, el beneficio o el perjuicio económico derivado del desarrollo de la actividad, pues lo dirimente es el “propósito” por el sujeto al ejercerla.

Finalmente, desataca que, en base a todos los fundamentos anteriores, disienten con la sentencia del Superior Tribunal de la Provincia de Chaco, ya que el art. 116 del CTP extiende el tributo a todas las actividades desarrolladas “a titulo oneroso” – esto es, cuando la ventaja que se procura a una de las partes les son concedidas por a prestación que ella a hecho o se obliga a hacer a la otra (cfr. Art. 1139 del código civil, ley 340; art. 967 del Código civil y Comercial, ley 26994) -, con prescindencia del “fin de lucro” que resulta dirimente para la aplicación del tributo según la ley convenio.

Al adherirse la Provincia por medio de su ley local 3375 (actual ley 594-F del digesto jurídico provincial) a la LCF sin limitaciones ni reservas (art. 9 inc. A), de la ley 23548) acepto la definición de actividad gravada en el ISIB contenida en esa ley-convenio, que quedo así incorporada a su derecho público local y a la que no puede unilateralmente modificar o derogar. (p.1)

A su vez, los posicionamientos antes mencionados respecto al concepto “fin de lucro”, se ven encuentran acompañados por las sentencias de los siguientes fallos: Fundación Claretiana c/EN - AFIP-DGI - R. 99/2001 y 195/2002 s/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 13/12/2007; Los Lagartos Country Club SA - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala III - 5/3/2002; FATA Sociedad de Seguros Mutuos s/apelación (por deneg. de rep.) -ganancias-capitales - Corte Sup. Just. Nac. - 11/2/1992; Lotería de la Provincia de Córdoba (SE) c/Municipalidad de la Ciudad de Córdoba - contencioso administrativo - plena jurisdicción - recurso de casación - Trib. Sup. Just. Córdoba - Sala Cont. Adm. - 6/12/2004; Asociación Mutualista del Docente de la Provincia de Córdoba c/Municipalidad de Córdoba - plena jurisdicción - recurso de casación - Trib. Sup. Just. Córdoba - 27/10/2015; Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Prov. de Tucumán s/inconstitucionalidad - Corte Sup. Just. Tucumán - 2/3/2017; Federación Entidades Mutualistas Brigadier Estanislao López y otras c/BCRA s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad - Corte Sup. Just. Nac. - 14/7/2015.

Por último es necesario realizar un abordaje respecto al término “actividad a título oneroso”. Como se estableció en el título del presente trabajo “Características y definiciones” la naturaleza de los actos de las entidades sin fines de lucro no se condicen con actos de comercio. En este sentido Folco, C. (2020) establece lo siguiente respecto a los actos cooperativos:

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tiene dicho que las Cooperativas no persiguen fines de lucro y sus actos no constituyen actos de comercio, situación que muchas veces no es tenida en cuenta a la hora de analizar una situación jurídica compleja. En tal inteligencia, los actos realizados por las asociaciones Cooperativas, cuando se realiza entre la institución y un socio, son cooperativos y el acto de prestación de servicios a terceros no asociados también es cooperativo en la medida en que deben realizarse para cumplir con el objeto de las Cooperativas.

Esta jurisprudencia reconoce que el concepto de “acto cooperativo” se extiende a todo contrato celebrado con terceros a efectos de cumplir con el objeto cooperativo y da por tierra a la tesis que el acto cooperativo debe interpretarse circunscripto a las acciones de los asociados entre sí y a la de estos hacia la entidad, como asimismo a las de esta última respecto de los primeros. (p.4)

Por lo tanto la doctrina y la jurisprudencia establecen en primer lugar, una inconsistencia entre lo establecido en la ley 23548 respecto a lo establecido por el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos establecidos por las Provincias. A su vez, también coinciden en un tratamiento diferencial de este tributo respecto a actividades lucrativas con fines de lucro y actividades lucrativas sin fines de lucro.

Impuesto a las ganancias – Impuesto al Valor agregado. Abordajes previos ley 25920.

Antes de comenzar es necesario realizar un abordaje al tratamiento de los impuestos mencionados en el presente título respecto al tratamiento que la ley 16656 establece en su artículo 3 inc. d) establece lo siguiente:

Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines

Este artículo fue incorporado mediante ley 25920 a la ley del impuesto agregado, quedando redactado de la siguiente manera:

artículo 1° — Incorpóranse a continuación del segundo párrafo del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7° de la Ley de Impuesto al

Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los siguientes:

"Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)."

La importancia de este abordaje previo busca resaltar la primacía de las leyes específicas respecto las leyes de orden general según la pirámide legal que rige al orden jurídico en Argentina. Es decir, las entidades que tengan personería, sean sin fines de lucro y su actividad verse sobre educación, salud pública y asistencia social se encuentran exentas de pleno derecho de tributar el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado. En este mismo sentido, Estévez, Jorge S.; Tapia, Ángel A.; Estévez, Luciano M. (2019) establecen lo siguiente:

(...) desde el momento de su acta fundacional, se debe otorgar un reconocimiento exentivo teniendo solo en cuenta si la misma cumple con las actividades para las cuales ha sido creada y se ajusta a la ley de su creación, dejando de lado las condiciones instauradas en el artículo 20, inc. f) y su último párrafo de la ley del impuesto a las ganancias y los requisitos del artículo 34 del decreto reglamentario y la resolución general (AFIP) 2681/2009. Esto en virtud que la ley especial -L. 16656, art. 3, inc. d)- solo exige para su exención que sea una entidad sin fin de lucro con personería jurídica y su actividad sea la educación, la salud pública y la asistencia social, y nada dice respecto de los requisitos para acceder a los beneficios exentivos que establece el artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias para este tipo de instituciones y por ende en los artículos 7 y 7 bis de la ley del IVA. (...). (p.5)

A su vez, la siguiente jurisprudencia fallo haciendo lugar en el tratamiento al abordaje según pirámide legal y doctrina citada: "Unión de trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/DGI s/acción de amparo Corte Suprema de Justicia" – CSJN - 16/9/1999; "Club 20 de Febrero c/AFIP s/acción meramente declarativa" - CSJN - 26/9/2006; "Asociación Mutual Sancor c/AFIP. DGI s/acción meramente declarativa de derecho" - CSJN - 14/4/2015; Fundación Médica Bahía Blanca c/DGI - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 2/2/2009; Mutual de Socios Credivico c/AFIP-DGI - Región 1 - R. 27-X-00 s/DGI - CSJN - 2/3/2011.

Por otro lado y teniendo en cuenta el abordaje realizado en este punto se procederá con el análisis de las leyes de impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado respecto a estas entidades.

Impuesto a las Ganancias.

En base a los objetos de los tributos desarrollados, se hará mención al tratamiento que estos otorgan en particular a las cooperativas, fundaciones y asociaciones civiles.

En primer lugar estas entidades se encuentran alcanzadas por el art 69 inc. 3 de la ley de impuesto a las ganancias. Este artículo alcanza a las organizaciones desde su aspecto jurídico, es decir, la norma establece que cualquier cooperativa, asociación, fundaciones entre otras, sea cual fuere su objeto constitutivo están alcanzadas por el impuesto. Sin embargo en el artículo 20 inc. d y f de la misma ley se establecen exenciones para la utilidades/ganancias que estas entidades obtengan.

A su vez el art 20, inc f) último párrafo aclara los alcances de la exención para el caso de fundaciones y asociaciones:

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades.

El porcentaje al cual se hace mención en el párrafo anterior será de una 30% conforme lo establece el decreto 1170/18, artículo 30, tercer párrafo.

Además es necesario mencionar la restricción que se enuncia en el último párrafo del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias.

La exención prevista en los incisos f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50 %) al promedio anual de las TRES (3) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan

vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Por otro lado, y como se menciona en los abordajes previos, las entidades sin fines de lucro, con personería, dedicadas a las actividades de educación, salud pública y asistencia social se encuentran exentas en dicho impuesto por imperio de ley específica respecto a ley general. Estas leyes, no mencionan elementos adicionales a los mencionadas para gozar de la exención. Por lo que bajo estas condiciones, cualquier restricción de acceso a esta exención de pleno derecho se torna violatoria de la pirámide legal.

Impuesto al valor agregado.

Respecto al tratamiento en IVA, las asociaciones y fundaciones se encuentran exentas de hecho en el artículo 7 inc. h ap. 6.

Por otro lado no se hace mención alguna para el caso de las cooperativas, salvo actividades puntuales que las define como exentas:

Artículo 7 inc. h apartado 8) Los servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen las cooperativas.

Artículo 7 inc. h Apartado 16) inc.4) Los intereses abonados a sus socios por las cooperativas y mutuales, legalmente constituidas.

Artículo 7 inc. h Apartado 16 inc.18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas.

Artículo 7 inc h Apartado 16 inc.19) Los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo.

Para continuar, es necesario, retomar los abordajes previos de esta sección para poner en foco el tratamiento previsto en la ley 25920 para entidades sin fines de lucro dedicado a actividades de Educación, salud pública, y asistencia social. Como ya se planteo con anterioridad, las cooperativas son entidades sin fines de lucro y si cumplen con los requisitos establecidos en dicha ley, su posición frente al IVA es exenta.

Por otro lado existen otros posicionamientos de las cooperativas respecto al IVA que han traído controversias en la jurisprudencia. Existen posturas que sostienen que las cooperativas deben estar exentas en el impuesto por razones diferentes a las planteadas en la ley 25920 como también otras plantean que deben estar gravadas.

Como punto de partida se dejara un extracto del Fallo: Tribunal Fiscal de la Nación - Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. S/apelación IVA – 1998:

III. Resulta conveniente fijar con precisión el entorno en que se verifica este tema porque para el Fisco Nacional, en la operatoria bajo examen se producen dos hechos imponible distintos. Uno, dado por la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, que se halla exenta por así disponerlo el artículo 6, inciso j) punto 20 de la ley respectiva y el otro, consistente en la operación entre la cooperativa y los terceros co-contratantes, que estaría gravado, atento a que la cooperativa actúa en nombre propio y ella no goza de exención subjetiva frente al IVA (doctrina del dictamen [DAT] 66/1992, Boletín DGI 466 - pág. 1147 - octubre 1992).

En la postura contraria, se considera que en la prestación del caso se presenta un único hecho imponible, pero que sería complejo o mixto, debido a que una parte del mismo, constituida por los gastos administrativos que la cooperativa cobra a los locatarios contratistas, está gravada porque "se trata de colocar toda la organización empresaria de la primera al servicio de los segundos", en tanto que los servicios personales que prestan los asociados de la cooperativa y cuya remuneración denomina "retornos", se encuentran excluidos del tributo desde antes de noviembre de 1990, por no hallarse comprendida entre los servicios gravados (art. 3, L. 23349) y también con posterioridad a esa fecha, por encontrarse expresamente exenta, atento la modificación introducida por el artículo 3, inciso e), apartado 20 de la ley 23871 (ver fs. 19 vta./20).

El desarrollo completo del fallo se encuentra como anexo II al presente trabajo. Sin embargo es pertinente explicitar el fallo del tribunal:

Por lo tanto, teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, cabe concluir que el precio que las cooperativas de trabajo reciben por los servicios que prestan a terceros contratantes y cuya ejecución realizan los asociados de la misma, remunera una sola y única prestación, la que por definición está exenta de IVA y en consecuencia, corresponde revocar la resolución recurrida, con costas.

Luego, con el tiempo, otros tribunales fallaron en el mismo sentido como fue el caso de los fallos: Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo - 2006 - Tribunal Fiscal de la Nación - Servincoop Coop. de Trabajo 2005 y Cooperativa de Trabajo en Seg. Int. UFA LIM que agrega:

Que, resulta claro que las cooperativas no persiguen fines de lucro y sus actos no constituyen actos de comercio, situación que muchas veces no es tenida en cuenta a la hora de analizar una situación jurídica compleja. En tal inteligencia, los actos realizados por las asociaciones cooperativas, cuando se realiza entre la institución y un socio, son cooperativos.

Por ello, los actos cooperativos aun cuando sean realizados con un tercero, se reputan cooperativos en relación a aquéllas (conf. CCC Fam. y Trab. Río

Tercero - 12/6/1995 - "Berdini, Armando P. c/Cooperativa Agrícola Ganadera Corralito Ltda." - LL - 1996 - T. C - pág. 874).

Por otra parte, también resulta pertinente destacar lo establecido por la Cámara Federal de Bahía Blanca, quien concluyó que el acto cooperativo es la esencia de la naturaleza jurídica del sistema que deslinda el ámbito de la economía cooperativa de la del mercado y fija las fronteras en que operan no implicando operación de mercado sino un servicio social (conf. CFed. Bahía Blanca - 8/5/1985 - ED - T. 116 - pág. 150).

En similar línea argumental, la Cámara Civil destacó que la calificación de cooperativo de un acto, es su indivisibilidad o inseparabilidad de la propia relación entre las cooperativas y sus asociados, de tal manera que las reglas del derecho común deben ser aplicadas en consonancia con la ley 20337 y con las normas estatutarias de la entidad (conf. CNCiv. - Sala C - 14/5/1985 - ED - T. 116 - pág. 295).

En igual sentido, la misma Sala del Tribunal Fiscal sostuvo idéntica postura (TFN - Sala D - "Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barranquero Limitada c/DGI" - 17/6/2003).

Sin embargo existen fallos con sentido distinto al anterior. En primer lugar se puede hacer mención sobre: Fallo: Mercadotecnia Cooperativa de Trabajo Ltda. s/apelación IVA – 2002

VII - Que, en efecto, la cuestión de derecho que origina esta litis refiere a determinar si, como lo afirma el Fisco Nacional, la prestación de tales servicios se encuentra subsumida en la hipótesis de incidencia del artículo 3, inciso e), de la ley del tributo (conf. ley 23349 y sus modificaciones); o si -como lo entiende la recurrente-, se encuentra amparada por la norma exentiva contenida en el artículo 6, inciso j), punto 20, de ese texto legal.

VIII - Que, como es sabido, el artículo 3, inciso e), punto 20, de la ley del impuesto (texto vigente a la sazón) grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicios, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso. Por su parte, el artículo 6, inciso j) establece las exenciones atinentes, refiriéndose sus puntos 19 y 20 a las cooperativas. El punto 19 exime a las prestaciones inherentes a los cargos de directores, síndicos, administradores, miembros del consejo de vigilancia y de administración de aquellos entes, en tanto que su punto 20 hace referencia exclusivamente a una especie de cooperativas, al dispensar del pago del tributo a "los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo".

IX - Que dentro de ese contexto normativo cabe resolver la cuestión sometida a decisión, para lo cual es menester precisar el sentido de la exención prevista por el legislador. Ello, en la inteligencia de que la autonomía dogmática del derecho tributario *exige que la solución a dar al caso se busque dentro de la propia economía del gravamen.*

En este sentido, es suficientemente claro el artículo 1 de la ley 11683, precepto que sin intentar desplazar los métodos tradicionales de interpretación del derecho, fija una prioridad en la determinación del sentido y alcance de las leyes tributarias: sus fines y significación económica. Precisamente, el comentario

oficial al entonces artículo 11, al justificarlo, indicó que "...responde a la exigencia de que el intérprete penetre en el contenido auténtico de las normas impositivas y busque en el mismo la solución del caso. Esta advertencia ... pone una valla a la propensión de recurrir prontamente a los conceptos y términos largamente afinados y acreditados en el derecho privado...". Confróntese, por lo demás, doctrina de Fallos: 258:149; 290:97; 305:1025 y sus citas, entre muchos otros.

X - Que en esta dirección, esta Sala comparte la interpretación dada en el particular por la Sala III del Fuero, quien al expedirse sobre el sentido de la exención que aquí se discute, dijo respecto a dicho texto que: "...expresamente equipara la situación entre los socios de las cooperativas de trabajo -que ponen a disposición de dicha entidad sus servicios personales, para que ésta a su vez los coloque en el mercado- y los asalariados de otras entidades o empresas. De tal manera no sufren la carga tributaria por el hecho de participar de aquella modalidad cooperativa, los servicios que trabajadores ponen a su disposición y que la entidad organiza y proporciona a terceros. De otro modo la imposición correspondería, por la circunstancia de prestarse un servicio lucrativo encuadrado en dicho hecho generador y no existir relación de dependencia; lo que explica que sean considerados exentos. Quiere decir que se trata de evitar el tributo sólo sobre ciertos, no todos, los actos cooperativos de una cooperativa de trabajo (artículo 4, ley 20337), contemplando la situación de trabajadores que no están en relación de dependencia, con el objeto de no descolocarlos competitivamente por la circunstancia de haber elegido tal modalidad cooperativa...".

Precisado ello, agregó la Cámara que "...esa situación nada prejuzga ni implica para que los servicios que, a título oneroso, a su vez presta la cooperativa a terceros, como sujeto enunciado por la ley y no exento, como consecuencia del carácter económico o productivo de aquellas, sean considerados como actos cooperativos gravados, como lo son los de otras entidades cooperativas instituidos como sujetos pasivos por el ordenamiento en virtud de un criterio generalizador impuesto a partir de la ley 23765. Ello significa que todos quedan alcanzados, más allá de que puedan trasladar o no la carga tributaria del que resulte ser usuario..." (cfr. "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. c/DGI", sentencia del 1/2/1999).

Es clara entonces la previsión expresa de la ley impositiva, que por un lado grava los servicios prestados a terceros por las entidades cooperativas, incluso las de trabajo -tal como acontece en el caso de autos-, y por otro sólo exceptúa a los que los asociados le prestan a ella, que no son otros que los servicios personales que los asociados pongan a su disposición para que sean ordenados económicamente por la entidad cooperativa.

A esta última se plegaron los siguientes Fallos: Cónдор Arquitectura e Ingeniería Coop. de Trabajo Ltda; Coop. -TFN-2002; El Pehuenche de Trabajo y Vivienda Ltda. - Trib. Fiscal Nac.- 2006; Cooperativa Argentina Textil de Trabajo Ltda.- Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.- 2005; Cooperativa Argentina Textil Trabajo Ltda. (TF 25143-I)

c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – 2013; Cooperativa de Trabajo Guardavidas General Pueyrredón Ltda – TFN B -2003.

Por último esta postura fue confirmada en los fallos de la CSJN: Cooperativa Argentina Textil de Trabajo Limitada c/ Dirección General Impositiva; y Cooperativa de Trabajo Agrícola CB Ltda. (TF- 20241 - I) c/ DGI que sobre este último se deja extracto de la sentencia:

El primer agravio de la actora está referido, en lo fundamental, a la interpretación que cabe asignar al art. 7º, inc. h), apartado 19, de la ley del IVA. Para su tratamiento, ha de comenzarse por señalar que el punto f), del apartado 21, del inc. e), del art. 3º de dicha ley grava de manera general las locaciones y prestaciones de servicio siempre que se realicen a título oneroso y sin relación de dependencia. Ello equivale a decir que se encuentran excluidas del impuesto las prestaciones de ese tipo realizadas bajo relación de dependencia.

Por su parte, el citado inc. h) del art. 7º de la ley establece que estarán exentas - entre otros supuestos- "Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, que se indican a continuación", especificando en su apartado 19 que el beneficio abarca "Los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo" (el resaltado me pertenece).

En materia de exenciones, debe recordarse, es clara la doctrina de V.E. en cuanto a que éstas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que la establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos: 319:1311 y 1855; 321:1660).

Bajo mi óptica, resulta prístino el texto de la exención, motivo por el cual no cabe sino atender a él, sobre todo teniendo en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquélla (arg. Fallos: 319:2617; 320:2131; 323:620, entre otros).

Lo dicho hasta aquí me lleva a concluir que, contrariamente a lo pretendido por la actora, de la letra de la ley no se sigue que la exención pueda comprender los servicios que las cooperativas presten a terceros, sea por medio de sus asociados o de otra forma.

Además, la exención de que se trata no es una disposición caprichosa del legislador, sino que tiene sentido dentro del régimen del gravamen y del resto de las normas del sistema tributario, para evitar una inconsistencia en la mecánica de la gabela, además de resultar respetuosa de sus principios de generalidad y neutralidad.

En efecto, los socios de las cooperativas de trabajo ponen a disposición de esos entes sus servicios personales, los que, a su vez, son ofrecidos y concretados por éstos en el mercado. Así, se libera del pago del gravamen a los asociados ante una situación donde, al no poderse hablar de "relación de dependencia" en sentido estricto entre ellos y la cooperativa, se podría caer en el otro extremo,

esto es, considerar que al no existir tal vinculación, habría obligación por parte del prestador del servicio (asociado) de añadir el gravamen en el precio ("retorno cooperativo") de su labor, situación que lo colocaría en clara desventaja ante una situación que, de hecho, y como se dijo, resulta de similar especie a la relación laboral.

Es decir que tanto por la letra de la ley, como por su finalidad, puede colegirse, a mi modo de ver, que la vinculación que efectivamente liga a la cooperativa con los terceros no queda amparada en la eximición, habiendo sido bien rechazada por el a quo la pretensión de la actora.

Por otra parte, y a mayor abundamiento, no conmueve lo anterior el razonamiento de la accionante, consistente en sostener, por un lado, que los servicios de los asociados son prestados "directamente" a los terceros, integrando un único hecho imponible; y, por otro, que la pretensión fiscal implica gravar el "retorno" del conjunto de asociados cooperativos, lo que equivale, de facto, a aplicar la gabela sobre los servicios personales prestados en una situación similar a la que existe en los casos donde hay relación de dependencia.

En síntesis, tales argumentos pretenden, de forma oblicua, negar la realidad de una actuación de la cooperativa distinta de la de cada uno de sus asociados, que enlaza la fuerza de trabajo de sus asociados con las necesidades de terceros. Y ello, según lo pienso, no resulta posible, siendo infructuoso el intento de la recurrente.

En efecto, en primer lugar, porque resulta innegable la existencia y tangibilidad de este vínculo -por más esfuerzos dialécticos que realice la actora por desdibujarlo-. Como afirma la propia recurrente a fs. 219 vta, es "esta cooperativa de trabajo que a través de sus asociados presta servicios de mano de obra para las distintas empresas que se dedican a la producción, transformación o comercialización (...) y recibe la contraprestación correspondiente por los servicios prestados por sus asociados (...)" (el destacado me pertenece).

A similar conclusión puede arribarse tras la lectura del informe obrante a fs. 90/91, donde consta que "la cooperativa otorga trabajo a sus asociados, contando con una amplia cartera de clientes (...)" y que "esta variedad y diversidad de clientes, junto con tareas realizadas en los galpones alquilados para manufacturas y selección de clientes (sic) y hortalizas (...) permitió dar ocupación en forma casi permanente a nuestros asociados y el crecimiento de su número".

Por otro lado, porque es prístina la intermediación que realiza la actora, nucleando a ciertos trabajadores que decidan asociarse -de forma cooperativa- para obtener las ventajas de la actuación conjunta. Cabe preguntarse, si fuera cierto lo afirmado por la demandante, cuál sería entonces el motivo que mueve a los trabajadores para arroparse bajo una cooperativa.

Además, tengo para mí que lo expresado por la actora en el sub lite, en cuanto a que no puede haber un acto entre el asociado y la cooperativa no deja de ser una afirmación dogmática, sin demostración alguna que la respalde (ver fs. 49).

De igual modo, cabe poner de resalto que la cooperativa estará gravada como lo están los demás sujetos pasivos del gravamen (incluidas otras cooperativas que no sean exclusivamente de trabajo), y como lo están las empresas que se

dedican, comercialmente y con carácter lucrativo, a proveer mano de obra a terceros. La diferencia, en este último caso, estará dada por el tratamiento que se les dé respecto de otros gravámenes, como por ejemplo el impuesto a las ganancias, si es que el legislador estima conveniente hacer un distingo entre ellos, en atención a la diversa naturaleza del objeto respectivamente perseguido.

Condiciones a cumplir a los fines de la exención en el impuesto a las ganancias

Requisitos de ingreso al régimen de exención.

En primer lugar es necesario mencionar que, según el artículo 34 del Decreto Reglamentario de la ley de Impuesto a las ganancias establece que las exenciones de entidades de beneficio público contempladas en el artículo 20 inc. b), d), g), m) y r) serán otorgadas a pedido de los interesados.

Sobre el mencionado Art. 34 versan algunas discusiones respecto a su pertinencia. Por ejemplo una postura establece que resoluciones del órgano recaudador no puede restringir el carácter de sujeto exento, así el Fallo: Cooperativa del Este de Servicios, Consumos y Vivienda Ltda. S/recurso de apelación – TFN – 2019, dice:

VI.- Que de una interpretación armónica de la normativa antes expuesta pueden extraerse dos conclusiones: a) las cooperativas de consumo que se encuentren encuadradas en las previsiones dispuestas en los preceptos citados y a su vez inscriptas ante el Instituto Nacional de Asositivismo y Economía Social, autoridad de aplicación del régimen legal de las cooperativas, gozan de una exención de pleno derecho en el impuesto a las ganancias, dado el carácter netamente subjetivo de la misma, sin necesidad de que aquella deba ser reconocida por el organismo recaudador y b) en el supuesto que este último detectara irregularidades en el funcionamiento de alguna ellas o, que no se estuviere cumpliendo el objeto para el cual fue creada, debería dar intervención al organismo de aplicación y fiscalización, es decir la INAES, a fin de que proceda a su exclusión del registro de cooperativas. Recién entonces, podría determinar de oficio la ganancia gravada en cabeza de la misma.

Posición ésta que fue respaldada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Mutual de Socios Credivico" de fecha 02/03/11 en donde nuestro Máximo Tribunal compartió los fundamentos esbozados por la Procuradora Fiscal, quien sostuvo que "... el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones de dichas normas y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad. Ello sin perjuicio de la función que pueda cumplir una declaración de esa clase en lo relativo a clarificar lo atinente a deberes formales y obligaciones derivadas de pagos o cobros a terceros, postura reiterada en Fallos: 325:3092....". (...)

Sin embargo otra postura sobre el asunto, en donde se prioriza la pertinencia del art. 34, se describe en el fallo: Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Cristal Ltda. S/recurso de apelación - impuesto a las ganancias – TFN -2012:

A dicho efecto debe tenerse en cuenta que conforme lo dispone el art. 34 de la reglamentación de la ley del tributo (dto. n° 1344/98), la exención no opera de pleno derecho, sino que se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija el organismo fiscal. Es decir, no basta con poner en funcionamiento una cooperativa para que sus resultados queden fuera de imposición en el impuesto a las ganancias, sino que es menester cumplimentar determinados requisitos comenzando con el pedido de reconocimiento de la exención por parte de los integrantes interesados, a lo que sigue la presentación de los instrumentos constitutivos, de las normas a las que quedará sujeto su accionar, así como de cualquier otro elemento que sea requerido por la AFIP.

Lo dicho supone que de conformidad con la ley impositiva, nada obsta al funcionamiento de las cooperativas como tales ni al desarrollo de los propósitos que guiaron su creación, pero el reconocimiento de que los resultados que arrojan sus balances se hallan exceptuados del impuesto a las ganancias, dependerá del cumplimiento dado a los requisitos establecidos con el fin de ejercitar el contralor fiscal sobre cada entidad que invoque la exención en su favor

A su vez en el fallo, Cade Rap Cooperativa Ltda. c/EN-AFIP DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.- 2008, se profundizan los alcances del art 34 en donde se establece que para el análisis no es suficiente lo meramente formal del caso si no que debe aplicarse una valoración de la realidad económica.

Al solicitar la renovación de la exención ante la AFIP, en febrero de 2005 (cfr. fs. 71 y sigs.), el pedido fue denegado a través de la resolución 10/2006 emitida por la Jefa interina de la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro de la AFIP (cfr. fs. 122-127), en virtud de advertirse en las fiscalizaciones practicadas por aquella una serie de irregularidades que motivaron la denuncia ante el Juzgado en lo Penal Económico 4, Secretaría 7 (cfr. fs. 96). Por dicha resolución se dejó sin efecto la exención provisional, no haciéndose lugar a la exención presentada el 15/2/2000.

De la lectura de los fundamentos de la resolución se lee que, a los efectos de otorgar un reconocimiento de exención, no es suficiente el análisis puramente formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica. Y, mediante las fiscalizaciones llevadas a cabo se había verificado que la cooperativa utilizaba un doble juego de facturación con el fin de disimular el monto real de ingresos obtenidos

Por ultimo el fallo Don Antonio Cooperativa de Trabajo Limitada s/ganancias – TFN – 2018, sostiene la postura de los dos fallos mencionados con anterioridad:

Que en primer lugar en cuanto a los agravios de la recurrente manifiesta que la mera inscripción de las mutuales no debería conducir al usufructo de los

beneficios legales como parece interpretar el INAES, pues ello implicaría reconocer al artículo 29 de la ley 20.321 carácter autónomo respecto del resto de las disposiciones legales entre las cuales se establece que las mutuales se rigen por las normas que dicte aquel organismo.

Manifiesta que de admitirse la tesis contraria, que es la que parece emanar de los considerandos de la Resolución N° 552/04, las irregularidades detectadas por ese organismo recaudador respecto del desarrollo de las actividades de una mutual o cooperativa, no serían obstáculo para que el Fisco le extienda el reconocimiento de la exención que establece el artículo 20, inciso f) y g), de la ley del impuesto a las ganancias.

Afirma que es criterio del Fisco Nacional que en el caso en que se han verificado irregularidades en el accionar de una mutual corresponde adecuar el accionar del Organismo a los previsto en la Resolución General N° 2681 -la cual resuelve revocar el reconocimiento de exención previo a determinar la deuda- sin que puede desprenderse de los términos del fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Mutual de Socios Credivico c/AFIP-DGI-REGION 1 s/Dirección General Impositiva” un temperamento que torne posible apartarse de las referidas disposiciones en el caso particular.

Esta discusión que parte del art 34 para el caso de ganancias, no tendrá ninguna relevancia para el caso de las exenciones en IVA para Asociaciones civiles y Fundaciones, debido a que les son otorgadas de hecho.

Por último y retomando el análisis de las exenciones a pedido de parte, , la Administración Federal de Ingresos Públicos en las resoluciones generales 2681/2009 y 4157/2017 se establecen los procedimientos, requisitos, vigencia, renovación y obligaciones para permanecer en la exención. A continuación se hará detalle:

Solicitud de exención: Como se detalla en el Anexo I, existen dos procedimientos: régimen simplificado y régimen general.

Requisitos, según reza en la página de AFIP⁶ :

Para poder pedir la exención de ganancias la entidad tiene que cumplir con los requisitos que describimos a continuación.

- Estar inscripta en la AFIP y tener la CUIT activa.
- Estar inscripta en el impuesto a las ganancias y, si corresponde, también en IVA.
- Tener actualizada la información respecto a la forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividades económicas por las cuales se solicita la exención.
- Tener actualizado el domicilio fiscal.
- De corresponderle, haber presentado las declaraciones juradas de IVA y empleadores de los últimos doce meses que hayan vencido antes del día de la

⁶ <https://www.afip.gob.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/requisitos.asp>

solicitud de exención de ganancias Si el inicio de actividad fue hace menos de 12 meses se pedirá que tenga presentadas todas las declaraciones juradas vencidas desde que comenzó la actividad.

- De corresponderle, haber presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias y los Estados Contables vencidos a la fecha de la solicitud.
- Haber cumplido con los regímenes de información de participaciones societarias.

Además, para que la entidad pueda pedir la exención, sus representantes, administradores, o quienes ocupen cargos equivalentes, no deben tener dictada prisión preventiva por querellas o denuncias penales ni debe existir un procesamiento vigente.

Vigencia, según reza en la pagina de afip⁷.

Las entidades que lo soliciten recibirán el certificado en formato papel donde dirá la fecha desde la que se le da la exención. De todas formas el certificado también se publica en la página web de AFIP y puede ser presentado como constancia de exención en el impuesto desde que esté publicado.

La exención durará 12 meses, aunque el plazo podrá ser mayor en el caso de entidades que comiencen sus actividades en un mes distinto al de inicio de su ejercicio fiscal o que deban tramitar una nueva solicitud por falta de renovación de un certificado anterior.

Requisitos o exigencias para la permanencia.

Renovación, según reza en la página de AFIP⁸:

El certificado de exención se renueva anualmente de manera automática, las entidades no deben hacer ningún trámite.

La renovación se hará siempre que el sistema de control automático pueda verificar que la entidad sigue cumpliendo con los requisitos que se piden para poder solicitar la exención y también los que detallamos a continuación:

- Haber cumplido con régimen de información que existe para las entidades que reciben donaciones.
- Tener constituido y actualizado el Domicilio Fiscal Electrónico.
- Desde que está exenta debe haber utilizado alguno de los medios enlistados más abajo para cobrar - total o parcialmente - cualquier concepto que fuera de monto igual o superior a \$10.000:
 - Depósito bancario.
 - Giro o transferencia bancaria.
 - Débito en cuenta a través de cajero automático.
 - Débito directo en cuenta bancaria.
 - Pago electrónico mediante la utilización de tarjeta de crédito y/o débito.

⁷ <https://www.afip.gob.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/vigencia.asp>

⁸ <https://www.afip.gob.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/renovacion.asp>

- Cualquier otro medio de pago electrónico admitido o regulado por el Banco Central de la República Argentina.
- Cheque.

Para acreditar este requisito se debe presentar una nota que exprese su cumplimiento. La nota deberá estar firmada por el responsable de la entidad y certificada por un contador público independiente con firma autenticada por consejo profesional, colegio o entidad en la que esté matriculado.

La presentación de la nota debe hacerse en formato .pdf a través del servicio con clave fiscal Presentación Única de Balances, con plazo hasta 90 días antes del vencimiento del certificado de exención vigente.

Algunas entidades no están obligadas a cumplir con el requisito de certificación ante contador público:

- Asociaciones de bomberos voluntarios reconocidas oficialmente.
- Asociaciones cooperadoras escolares con autorización extendida por autoridad pública.
- Comunidades indígenas inscriptas en el Registro Nacional de Comunidades Indígenas (RENACI) y asociaciones sin fines de lucro cuyos integrantes sean miembros activos de alguna comunidad aborígen, siempre que destinen sus fondos al mantenimiento y fomento de la cultura indígena.
- Bibliotecas populares reconocidas por la Comisión Protectora de Bibliotecas Populares (CONABIP).
- Centros de jubilados y pensionados reconocidos por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Obligaciones según reza en la página de AFIP⁹ :

Las entidades que tengan certificados de exención vigentes, deberán presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias y los estados contables.

En el momento de hacer la declaración jurada del impuesto a las ganancias se deberá:

- Acceder a la opción “datos de la declaración jurada”.
- No completar los campos sobre proyectos promovidos, actividad no amparada y resultado atribuible a los socios.

Las siguientes entidades no deberán presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias:

- Asociaciones cooperadoras escolares con autorización extendida por autoridad pública.
- Asociaciones, fundaciones y demás entidades sin fines de lucro que destinen los fondos a la promoción de actividades hospitalarias bajo la órbita de la administración pública (nacional, provincial o municipal) o de bomberos voluntarios oficialmente reconocidos.
- Comunidades indígenas inscriptas en el Registro Nacional de Comunidades Indígenas (RENACI) y asociaciones sin fines de lucro

⁹ <https://www.afip.gov.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/obligaciones.asp>

cuyos integrantes sean miembros activos de alguna comunidad aborigen, siempre que destinen sus fondos al mantenimiento y fomento de la cultura indígena, cuyos integrantes resulten ser miembros activos de alguna comunidad aborigen.

- Instituciones religiosas, incluidos los institutos de vida consagrada y sociedades de vida apostólica, inscriptas en los registros de la Secretaría de Culto de la Nación.
- Bibliotecas populares reconocidas por la Comisión Protectora de Bibliotecas Populares (CONABIP) que se dediquen exclusivamente a esa actividad y que tengan el certificado de biblioteca protegida emitido por la comisión.
- Instituciones internacionales sin fines de lucro con personería jurídica y sede central en la República Argentina o declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República.
- Centros de jubilados y pensionados reconocidos por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

Las entidades detalladas a continuación que gocen de una exención subjetiva en el impuesto a la ganancia mínima presunta, no deberán cumplir con la obligación de presentación de la declaración jurada de ese impuesto.

- Entidades reconocidas como exentas por la AFIP que sean:
 - Cooperativas.
 - Instituciones religiosas.
 - Fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia,
 - Fundaciones y entidades civiles de saludo pública.
 - Fundaciones y entidades civiles de caridad.
 - Fundaciones y entidades civiles de beneficencia.
 - Fundaciones y entidades civiles de educación e instrucción.
 - Fundaciones y entidades civiles literarias.
 - Fundaciones y entidades civiles gremiales.
 - Fundaciones y entidades civiles de cultura física o intelectual.
 - Mutuales.
 - Asociaciones deportivas y de cultura física.
 - Entidades beneficiadas por una exención a través de una ley nacional o convenio internacional.

Beneficios según reza en la página de AFIP¹⁰ :

Las entidades exentas cuentan con los siguientes beneficios:

- No pagan impuesto a las ganancias.
- No sufren retenciones o percepciones en el impuesto a las ganancias.
- Tienen exención o alícuota reducida en impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias.

¹⁰ <https://www.afip.gob.ar/entidades-sin-fines-de-lucro/exencion-de-ganancias/beneficios.asp>

- Las entidades detalladas a continuación no sufren retenciones o percepciones iva:
 - Fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia,
 - Fundaciones y entidades civiles de salud pública.
 - Fundaciones y entidades civiles de caridad.
 - Fundaciones y entidades civiles de beneficencia.
 - Fundaciones y entidades civiles de educación e instrucción.
 - Fundaciones y entidades civiles literarias.
 - Fundaciones y entidades civiles gremiales.
 - Fundaciones y entidades civiles de cultura física o intelectual.
 - Instituciones religiosas.
 - Mutuales.
 - Asociaciones deportivas y de cultura física.
 - Colegios y consejos profesionales.

Autoridades de aplicación.

A su vez la condición principal de pertenencia a los regímenes de exención es preservar y mantener la autorización de funcionamiento que otorga las distintas autoridades de aplicación. Esta autorización de funcionamiento es, el reconocimiento que realiza el estado, mediante un número de matrícula, a organizaciones que cumplen con características específicas normadas en la ley para que puedan ser denominadas: Cooperativas, Fundaciones y Asociaciones.

Las autoridades de aplicación será el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social para el caso de las Cooperativas (INAES) e Inspección de Personas Jurídicas (IPJ) para el caso de Fundaciones y Asociaciones Civiles.

A continuación se desarrollaran las causales de exclusión que estos organismos establecen para las entidades en cuestión:

Inspección de Personas Jurídicas.

La autoridad de aplicación en lo que concierne a la habilitación para funcionamiento de asociaciones y fundaciones para el caso de Córdoba depende de la Inspección de Personas jurídicas (IPJ), dependiente del Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba. Es decir, este organismo establece cuales son los procedimientos, requisitos y condiciones para la existencia de estas entidades. Por este motivo, es fundamental hacer mención de estas condiciones/restricciones, ya que las exenciones orbitan sobre las definiciones jurídicas que esta entidad estatal otorga.

En la resolución general 74/2019, art 15, como también en su predecesora 31/2016, art 11, se establecen los alcances y límites al objeto social para asociaciones civiles y fundaciones. :

No pueden perseguir el lucro como fin principal, ni tener por objeto la obtención de ganancias económicas a ser distribuidas entre sus miembros, integrantes de los órganos de administración o fiscalización, o terceros. Ello no implica que la entidad pueda contar con ingresos originados en actividades lucrativas, de carácter comercial, industrial o de servicios, siempre que dichos ingresos sean destinados al cumplimiento del objeto social.

Además es necesario hacer mención de algunos atributos que posee la autoridad de aplicación, regulados por la ley provincial 10724 art 10, en particular los incisos:

- b) Fiscalizar **permanentemente** su funcionamiento
- k) Disponer la disolución, liquidación y el retiro de la personería jurídica en los siguientes casos: 1) Si las medidas dispuestas por la Dirección General de Inspección de Personas Jurídicas, de conformidad a lo indicado en el inciso j) del artículo 10 de esta Ley, no logren la normalización institucional en el término establecido; 2) Si se constataren violaciones graves a los estatutos sociales o a la ley, sea de oficio o por denuncias; 3) Si la medida resultare necesaria en resguardo del interés público, o 4) Si no pudieren cumplir su objeto social.

A su vez, según Ley nacional 19836 en su artículo 22 se establece controles y límites a la acumulación de capital por parte de las fundaciones que deberán informar sobre los propósitos de estas decisiones. Este informe será puesto a consideración por parte de la autoridad de aplicación.

Art. 22. – Las fundaciones deben destinar la mayor parte de sus ingresos al cumplimiento de sus fines. La acumulación de fondos únicamente se llevará a cabo con objetos precisos, como la formación de un capital dotal suficiente o el cumplimiento de programas futuros de mayor envergadura. En estos casos deberá informarse a la autoridad administrativa de control, en forma clara y concreta, sobre objetivos buscados y posibilidad de su cumplimiento. Asimismo, las entidades informarán de inmediato a la autoridad administrativa de control la realización de gastos que importen apreciable disminución de su patrimonio.

Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social.

La autoridad de aplicación en lo que concierne a la habilitación para funcionamiento de Cooperativas depende del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social perteneciente al Ministerio de Desarrollo Productivo. Es decir, este organismo establece cuales son los procedimientos, requisitos y condiciones para la

existencia de estas entidades. Por este motivo, es fundamental hacer mención de estas condiciones/restricciones, ya que las exenciones orbitan sobre las definiciones jurídicas que esta entidad estatal otorga.

El art 100 de la ley 20337 establecen las atribuciones que la autoridad de aplicación posee. Mientras que las condiciones de exclusión de funcionamiento como cooperativas está regulado por el artículo 101.

ARTÍCULO 101.- En caso de infracción a la presente ley, su reglamentación y demás normas vigentes en la materia, las cooperativas se harán pasibles de las siguientes sanciones:(.....)

3. Retiro de autorización para funcionar No pueden ser sancionadas sin previa instrucción de sumario, procedimiento en el cual tendrán oportunidad de conocer la imputación, realizar los descargos, ofrecer la prueba y alegar la producida. Las sanciones se graduarán teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, los antecedentes de la imputada, su importancia social o económica y, en su caso los perjuicios causados. Las sanciones de los inc. 1 y 2 pueden ser materia de los convenios previstos por el art. 99 quedando reservada a la autoridad de aplicación la sanción del inc. 3.

Unidad de Información Financiera.

Por otra parte la Unidad de Información Financiera (UIF), organismos autónomo y autárquico creado y regulado por Ley 25246, tiene a su cargo según lo establece su página web¹¹, el análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el Lavado de Activos (LA), la Financiación del Terrorismo (FT), y los Delitos Económico-Financieros complejos (DEC).

Esta entidad, es la que regula y determina los procedimientos de información para determinadas personas jurídicas y operaciones. Estos aspectos se encuentran en los artículos 20 y 20 bis de la mencionada ley.

A los fines de este trabajo, estarán obligadas a informar:

ARTICULO 20

(...)18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros;

(...)20. Las asociaciones mutuales y cooperativas reguladas por las leyes 20.321 y 20.337 respectivamente;(...)

A su vez, las obligaciones a las que quedaran sometidas dichas entidades se explicitan en el artículo 21 de la mencionada ley, transcripto en el anexo III del presente trabajo. Sin embargo el cumplimiento por parte de los obligados mencionados en el Art.

¹¹ <https://www.argentina.gob.ar/uif>

20 inc. 20 se realizara conforme lo dispuesta en la resolución 11/2012 de UIF. Esta a los fines del inciso mencionado define como sujetos obligados a los que se enumeran en su Art 2 inc. a):

i) las entidades cooperativas que realicen operaciones de crédito, sujetas al régimen de la Ley N° 20.337 y modificatorias, y Resoluciones de la Autoridad de Aplicación; ii) las asociaciones mutuales que prestan el servicio de ayuda económica mutual, y que se encuentran sujetas al régimen de la Ley N° 20.321 y modificatorias, y a la Resolución INAES N° 1418/03 (modificada por Resolución INAES N° 2772/08 - T.O. según Resolución INAES N° 2773/08) y iii) las entidades que prestan el servicio de gestión de préstamos regulado por la Resolución INAES N° 1481/09.

Estos requerimientos cobran relevancia a los fines de nuestro trabajo, debido a que es información necesaria y excluyente que demanda AFIP al momento de gestionar la renovación de la exención en el impuesto a las ganancias.

Autofinanciamiento y exención

Por último, es necesario destacar la pertinencia del autofinanciamiento para el caso de las asociaciones civiles y fundaciones mediante actos de comercio. Tanto en los alcances que estas poseen en las exenciones del impuesto a las ganancias como, en la exención objetiva en el impuesto al valor agregado y en la constitución de sus objetos conforme a las disposiciones de IPJ, pueden, en tanto y en cuanto colabore con la concreción de sus fines, llevar adelante actividades de autofinanciamiento.

Critica

A pesar de que las entidades objeto del trabajo gozan del beneficio de exención impositiva en el impuesto a las ganancias, se puede notar que su permanencia en el artículo 69 viola el principio constitucional de igualdad plasmado en el art 16 de las Constitución Nacional. Este principio rescata la igualdad ante la ley y la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, que dicho de otra manera por Novelli¹²: el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones. Esto es importante destacar debido a que las cooperativas, asociaciones y fundaciones no se encuentran definidas bajo el concepto de sociedades, en los términos de la ley 19550, ni tampoco bajo el concepto de empresa según definición final de Dictamen 7/1980 que reza de la siguiente manera:

¹² <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/05-NOVELLI.pdf>

De este dictamen se desprende el concepto de empresa y de lo define como: Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que a todos los efectos fiscales el término «empresa» podría definirse como la «Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

Es necesario aclarar que en los considerandos de este dictamen se construye el concepto de actividad económica conforme a la obtención o intención de lucro. Por este motivo las cooperativas, fundaciones y asociaciones quedan fuera de esta categoría.

Es decir se otorga el mismo tratamiento a entidades que parten de concepciones distintas, lo que genera desigualdad. Por este motivo, es que las entidades en cuestión deberían estar no alcanzadas por el impuesto en las condiciones actuales o gozar de algún tratamiento fiscal diferenciado. Por este motivo los incisos d y f del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, otorgan exenciones sobre asuntos que no están gravados.

Además, según lo establece la Capital¹³:

De acuerdo a la actual ley de cooperativas N° 20.337, estas entidades no persiguen ni pueden perseguir propósitos de lucro, ya que la normativa manda retornar a sus asociados los excedentes (diferencia entre el precio y el costo) en proporción a los servicios utilizados y nunca respecto al capital aportado. Nótese la última frase: nunca respecto al capital aportado, una característica más que diferencia el excedente cooperativo del lucro que obtienen las empresas de capital. Incluso, los excedentes obtenidos de operaciones con no asociados deben obligatoriamente destinarse a reservas no repartibles. Más aún, las reservas que constituyen su capital jamás retornan a los asociados, ni aún en el supuesto de liquidación de la entidad, pues deben ser transferidos a los organismos públicos de fiscalización y promoción cooperativa. Similar norma poseen las mutuales.

Por otro lado, es cuestionable la existencia del art. 34 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias debido a que viola el principio constitucional de legalidad. Esto es debido a que, si la ley establece exenciones de hecho en su artículo 20, ¿porque el decreto reglamentario impone el pedido de parte para obtener la exención? A su vez, esto se encuentra agravado por la resolución general 4157/2017 en

¹³ <https://www.lacapital.com.ar/opinion/las-cooperativas-y-mutuales-no-generan-ganancias-n1520305.html#:~:text=Las%20cooperativas%20y%20mutuales%20son,transparencia%2C%20mediante%20una%20gesti%C3%B3n%20democr%C3%A1tica.>

donde el pedido y permanencia en el régimen se encuentra sujeto a renovaciones periódicas.

Respecto al IVA y el caso de las Cooperativas, existe una superposición conceptual sobre los actos o vínculos entre las cooperativas entre sí, y entre las cooperativas y demás entidades jurídicas. Como se menciono con anterioridad y de manera explícita en el art. 4 de la ley 20337 los vínculos que las cooperativas establecen se denominan actos cooperativos, mientras que el impuesto al valor agregado los encuadra bajo las formas de ventas, locaciones, etc.; sin hacer mención a este tipo de vínculos. Por lo que, al igual que las fundaciones y asociaciones civiles, tampoco estarían alcanzadas por el impuesto debido al principio de legalidad, ya que las leyes particulares en este caso la ley de cooperativas y en particular la ley 25920, prevalecen sobre leyes de orden general como el IVA.

Por último y respecto al impuesto sobre los ingresos brutos, es necesario destacar que los códigos tributarios, gravan a las entidades sin fines de lucro y luego establecen exenciones subjetivas para determinados casos. Sin embargo, estos, se atribuyen potestades tributarias que no poseen debido a los límites que establece la ley 23548 respecto al objeto del impuesto sobre los ingresos brutos. A su vez, y en particular los códigos tributarios, realizan un abordaje erróneo respecto a los conceptos “actividades a título oneroso” y “fin de lucro”, debido a que no se contemplan la naturaleza de los actos de este tipo de entidades, como tampoco se incluyen ópticas subjetivas en su análisis respecto a las intencionalidades que estas tienen respecto a sus ingresos. Es decir, los códigos tributarios, gravan y establecen exenciones subjetivas sobre entidades que están no alcanzadas por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Propuestas

Este trabajo busco desglosar e identificar, en términos jurídicos, las inconsistencias sobre el tratamiento impositivo en las entidades sin fines de lucro. Se busco además, poner en contexto social e histórico a quienes constituyen y conforman a dichas entidades.

Las entidades desarrolladas, son una respuesta histórica a la fallas de mercado y del estado en su gestión. Es decir, estas entidades son la síntesis de procesos organizativos complejos que los y las excluidas históricas encontraron

como herramientas para adecuarse al mismo sistema que las origino, pero ya no siendo las mismas. No son las mismas, porque se transformo su identidad, dejan de ser desocupadas para ser cooperativistas, dejan de ser víctimas para ser actoras. Sin embargo no dejan de ser economías de subsistencia en el mayor de los casos, que mediante la conformación de redes dan vida a la economía popular, economía social. Este sector, complejo, se organiza como tal en pos de potenciar esfuerzos y mejorar sus condiciones de trabajo, y accesos diversos necesarios para garantizar la vida, siendo esto una resistencia activa contra las entidades que les dieron origen.

Es a este sector, a quien se le incrementa la carga administrativa mediante regímenes de información estatal, encuadres impositivos erróneos que no solo implican el cumplimiento formal de presentación de declaraciones juradas sino que en algunos casos estas obligan a que dichas entidades contribuyan al sostenimiento del estado mediante el pago de impuestos. El no cumplimiento de estas obligaciones trae aparejado, consecuencias graves, como por ejemplo perdidas de matriculas para funcionar como sucedió en el periodo 2018-2019 bajo el gobierno de Macri, donde se redujeron prácticamente a la mitad el número de cooperativas activas en términos de jurídicos. Como así también estas entidades, sobre todo las cooperativas, no se vieron exentas de los efectos que produjeron las devaluaciones e incrementos en las tarifas de servicios en dicho periodo. Entonces, este tipo de entidades se enfrentan a: rigurosidad administrativa para permanecer como exentas en el impuesto a las ganancias, rigurosidad jurídica para ser reconocidas como entidades sin fines de lucro, sin dejar de mencionar los requisitos económicos de permanencia que establece el actual sistema económico, crónicamente exclusivo.

Es decir, esta problemática, además de ser jurídica, es principalmente social. Por lo que es necesario destacar la importancia de una transformación impositiva sobre este tipo de entidades. Deben existir legislaciones que busquen integrarlas y no excluirlas buscando contemplar la especificidad social e histórica de ese sector. Por ello de propone:

1) Eliminar el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.

2) Eliminar a las cooperativas de Trabajo, asociaciones y fundaciones del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, por no ser sociedades de capital.

Sería prudente incorporar a estas entidades a una nueva categoría, que contemple sus especificidades. En principio estarían no alcanzadas por el impuesto, salvo las cooperativas de trabajo, que pueden encuadrarse como rentas de la cuarta categoría.

3) Establecer como no alcanzadas a las cooperativas en el impuesto al valor agregado, debido a que su objeto no contiene a este tipo de entidades.

4) Por último es necesario exigir un posicionamiento favorable de la CFI respecto al objeto de los ingresos brutos provinciales y la no gravabilidad de las entidades sin fines de lucro. Como así también exigir las sanciones que establece la 23548 para aquellas provincias que no cumplan con los alcances dispuestos en la constitución del objeto de los ingresos brutos provinciales.

Bibliografía

- Acosta, M. C., Levin, A. y Verbeke G. E. (2013). *El sector cooperativo en Argentina en la última década*. Cooperativismo & Desarrollo, 21 (102), 27-39. Recuperado de: <https://revistas.ucc.edu.co/index.php/co/article/view/657/635>
- Campetella, A y Bombal Gonzalez, I (2011). *Historia del sector sin fines de lucro en la Argentina*. Nuevos documentos CEDES. Recuperado de <https://repositorio.cedes.org/bitstream/123456789/3449/1/11.pdf>
- Campastro, M. *Informe N°20. La tributación de los entes sin fines de lucro: Asociaciones, fundaciones y mutuales*. Área Tributaria. Centro de estudios científicos y técnicos (CECYT). FACPCE. Recuperado de <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/tributaria-20.pdf>.
- Cámara Nacional en lo Contenciosos Administrativo Federal - Cooperativa de Trabajo en Seg. Int. UFA LIM – 2006. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807092708567.html?k=Cooperativa%20de%20Trabajo%20en%20Seg.%20Int.%20UFA%20LIM>
- Cámara Nacional en lo Contenciosos Administrativo Federal - Cade Rap Cooperativa Ltda. c/EN-AFIP DGI – 2008. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807092644906.html?k=Cade%20Rap%20Cooperativa%20Ltda>
- Coraggio, J, L. (2014). *Los sentidos de la economía social*. Voces en el Fenix. N° 37, (p.4).
- Corte Suprema de Justicia de la Nación - Cooperativa de Trabajo Agrícola C B Ltda. – 2010. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807092622979.html?k=Cooperativa%20de%20Trabajo%20Agr%C3%ADcola%20CB%20Ltda>
- Decreto Reglamentario 1344/98. Reglamentación Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 19 de Noviembre de 1998.
- Decreto Reglamentario 1170/18. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 27 de Diciembre de 2018.
- Dictamen 7/1980. Dirección de asuntos técnicos y jurídicos. Boletín N°321, carpeta 11, pagina 99, Argentina, 07 de mayo de 1980.

- Estévez, Jorge S.; Del Valle Tapia, Ángel; Estévez, Luciano M. (2019). *Impuesto a las ganancias e iva. Exención subjetiva de pleno derecho. Asociaciones civiles, simples asociaciones y fundaciones dedicadas a la salud pública, educación y asistencia social. Ley 16656. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*
- Estévez, Jorge S.; Del Valle Tapia, Ángel. (2017). *Ingresos brutos. Entidades sin fines de lucro. novedoso fallo acerca de la inconstitucionalidad del impuesto. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*
- Folco, Carlos M. (2020). *Las cooperativas y mutuales frente al isib desde el prisma constitucional. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*
- Fernandez, F. *Informe N°14. La exención a las entidades sin fines de lucro. Área Tributaria. Centro de estudios científicos y técnicos (CECYT). FACPCE. Recuperado de <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/tributaria-14.pdf>.*
- Garcia, L. I. (2017). *Las cooperativas implementadas por el Estado para generar puestos de trabajo en Argentina. Sus características y su contexto actual. Mundo Urbano, Universidad Nacional de Quilmes. Recuperado de: <http://www.mundourbano.unq.edu.ar/index.php/publicaciones-por-ano/281-las-cooperativas-implementadas-por-el-estado-para-generar-puestos-de-trabajo-en-argentina-sus-caracteristicas-y-su-contexto-actual>*
- Chicolino, Ricardo M.; Montiel, Lorena G. (2021). *Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia de chaco s/ amparo. Proc. Gral. De la Nación.*
- Moyano, F. S. (2018). *Asociaciones civiles. Mutuales. Fundaciones. Entes de la ley 16.656. Su tributación en el impuesto a las ganancias, aspectos conflictivos. Modificaciones previstas en el proyecto de reforma tributaria. (Trabajo Final Especialización en Tributación). Universidad Nacional de Córdoba – Facultad de Ciencias Económicas – Escuela de Graduados. Córdoba. Recuperado de <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6891/Moyano%2C%20Franco%20Santiago.%20Asociaciones%20civiles.%20Mutuales.%20Fundaciones....pdf?sequence=1&isAllowed=y>*
- Ley N° 10397. Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires. Boletín Oficial de la Provincia de Buenos Aires, La Plata, 11 de marzo de 2011.

- Ley N° 10724. Código Tributario de la Provincia de Córdoba. Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba, Córdoba, 30 de diciembre de 2020.
- Ley N° 23548. Coparticipación Federal de Recursos Fiscales. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 22 de enero de 1988.
- Ley N° 20628 Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 29 de diciembre de 1973.
- Ley N° 23349 Impuesto al Valor Agregado. Boletín oficial de la República Argentina, 26 de Agosto de 1986.
- Ley N° 24430 Constitución Nacional. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 3 de enero de 1995.
- Ley N° 26994 Código Civil y Comercial de la Nación. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 7 de octubre de 2014.
- Ley N° 27430. Reforma Tributaria. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 29 de diciembre de 2017.
- Ley N° 20337 Ley de Cooperativas. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 2 de mayo de 1973.
- Ley N° 25246. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 5 de mayo de 2000.
- Ley N°19836. Régimen Legal Fundaciones. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 25 de septiembre de 1972.
- Ley N°16656. Reforma Impositiva. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 30 de diciembre de 1964.
- Ley N° 25920. Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997. Modificación en el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7°, en relación con las exenciones genéricas de impuestos. Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina, 7 de septiembre de 2004.
- Resolución 11/2012. UIF. Boletín oficial de la República Argentina, Argentina, 19 de enero de 2012.
- Resolución General 2681/2009. AFIP. Boletín oficial de la República Argentina, Argentina, 28 de septiembre de 2009.
- Resolución General 4157/2017. AFIP. Boletín oficial de la república Argentina, Argentina, 16 de noviembre de 2017.

- Resolución General 31/2016. Inspección de Personas Jurídicas. Boletín oficial de la Provincia de Córdoba, 20 de julio de 2016.
- Resolución General 74/2019. Inspección de Personas Jurídicas. Boletín oficial de la Provincia de Córdoba, 10 de mayo de 2019.
- Tribunal Superior de Justicia de Córdoba: Lotería de la Provincia de Córdoba (S.E) C/ Municipalidad de la Ciudad de Córdoba – Contencioso Administrativo. Recuperado de <http://archivo.lavoz.com.ar/2004/1206/1349.pdf>.
- Tribunal Fiscal de la Nación - Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. S/apelación IVA – 1998. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807092701190.html?k=20110807092701190.docx>
- Tribunal Fiscal de la Nación - Mercadotecnia Cooperativa de Trabajo Ltda. S/apelación IVA – 2002. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807092802048.html?k=Mercadotecnia%20Cooperativa%20de%20Trabajo>
- Tribunal Fiscal de la Nación - Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Cristal Ltda. S/recurso de apelación - impuesto a las ganancias – 2012. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20120719051022721.html?k=Cooperativa%20de%20Vivienda,%20Cr%C3%A9dito%20y%20Consumo%20Cristal%20Ltda.%20S/recurso%20de%20apelaci%C3%B3n>
- Tribunal Fiscal de la Nación - Cooperativa del Este de Servicios, Consumos y Vivienda Ltda. S/recurso de apelación – 2019. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20190606115727248.html?k=Cooperativa%20del%20Este%20de%20Servicios,%20Consumos%20y%20Vivienda%20Ltda>
- Tribunal Fiscal de la Nación - Don Antonio Cooperativa de Trabajo Limitada s/ganancias – 2018. Recuperado de: <https://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20180803090217799.html?k=Don%20Antonio%20Cooperativa%20de%20Trabajo%20Limitada>

Anexo

Anexo I

¿Cómo se solicita la exención?

Para hacer la solicitud existen dos formas: mediante régimen general o régimen simplificado.

Como lo indica su nombre, el régimen simplificado es más sencillo, por eso se necesitan menos papeles y demora menos tiempo.

A continuación explicamos quiénes pueden hacer su solicitud con el procedimiento simplificado y cómo deben hacerlo.

Procedimiento simplificado

Esta forma de presentación pueden usarla únicamente:

- Entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención.
- Asociaciones cooperadoras escolares con autorización extendida por autoridad pública, conforme a las normas del lugar de asiento de la entidad.
- Asociaciones, fundaciones y demás entidades sin fines de lucro, que destinen los fondos a la promoción de actividades hospitalarias bajo la órbita de la administración pública (nacional, provincial o municipal) o de bomberos voluntarios oficialmente reconocidos.
- Comunidades indígenas inscriptas en el Registro Nacional de Comunidades Indígenas (RENACI) y asociaciones sin fines de lucro inscriptas en la Inspección General de Justicia u organismo provincial competente, siempre que destinen sus fondos al mantenimiento y fomento de la cultura indígena, cuyos integrantes sean miembros activos de alguna comunidad aborígena.
- Instituciones religiosas, incluidos los institutos de vida consagrada y sociedades de vida apostólica, inscriptas en los registros existentes en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación.
- Bibliotecas populares reconocidas por la Comisión Protectora de Bibliotecas Populares (CONABIP) que se dediquen exclusivamente esa actividad y que posean el certificado de biblioteca protegida emitido por la comisión.

- Instituciones internacionales sin fines de lucro con personería jurídica y sede central en la República Argentina o declaradas de interés nacional, aún cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República.
- Centros de jubilados y pensionados reconocidos por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.
- Cooperativas de trabajo inscriptas en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social (REDLES).
- Contribuyentes que registren menos de doce meses de actividad contados desde la fecha de inscripción a la fecha de presentación de la solicitud.

Para realizar la presentación con el método simplificado se deberá:

1. Ingresar al servicio con clave fiscal Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción “régimen general”, ítem “ingresar solicitud”.
2. Completar los datos solicitados por el sistema, aceptar la información e imprimir el acuse de recibo.
3. Luego de transcurridos dos días, ingresar al servicio con clave fiscal Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción "consultar estado solicitud", para verificar que el sistema no haya detectado inconvenientes durante los controles formales. De no registrarse inconvenientes el sistema emitirá un acuse de recibo con el detalle de la documentación que se debe llevar a la AFIP.
4. Concurrir a la dependencia de la AFIP en la que la entidad se encuentre inscripta en el transcurso de los 12 días siguientes al de la solicitud, con la documentación correspondiente.
5. La AFIP procederá a determinar la aprobación o denegatoria de la solicitud. Para esto contará con 15 días corridos contados desde el día siguiente al de la recepción del trámite, inclusive.
6. Ingresá a Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción “consulta del estado de la solicitud” para visualizar e imprimir el certificado. En caso de que la solicitud sea denegada, se notificará la resolución.

Por otro lado, quienes no puedan pedir la exención con el método simplificado lo deberán hacer con el general.

Procedimiento Simplificado: Cooperadoras Escolares, Hospitalarias y Bomberos Voluntarios

Las Cooperadoras Escolares, las Asociaciones de Bomberos Voluntarios y las Cooperadoras Hospitalarias deberán solicitar el certificado a través del servicio con clave fiscal "Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias", a la opción "Régimen Simplificado - Ingresar Solicitud".

Asimismo, al momento de la presentación de la solicitud, se constatará:

1. Que posea la CUIT con estado administrativo "Activo: Sin Limitaciones"
2. Que la forma jurídica registrada en el "Sistema Registral" se corresponda con su funcionamiento institucional.
3. Que tenga actualizado el domicilio fiscal declarado, así como el domicilio de los locales y/o establecimientos.
4. Que posea Domicilio Fiscal Electrónico constituido

De constatare el cumplimiento de los requisitos mencionados, se procederá al otorgamiento del "Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias. Cuando la solicitud realizada sea rechazada, el contribuyente podrá -una vez subsanadas las inconsistencias verificadas- efectuar una nueva presentación.

En caso de que no se cuente con información de los organismos competentes, la solicitud del certificado deberá efectuarse con Clave Fiscal a través del servicio "Presentaciones Digitales", o mediante la presentación de una nota en la dependencia que corresponda a la jurisdicción del domicilio fiscal de la entidad, acompañando una copia del certificado o instrumento que certifique su existencia y reconocimiento, extendido por la autoridad de la jurisdicción con competencia en la materia objeto de cada entidad (educativa, de la salud pública o de la seguridad).

El certificado de exención se otorgará por un plazo de 1 año contado desde la fecha de otorgamiento.

Procedimiento general

Para realizar la presentación con este mecanismo se deberá:

1. Completar formulario de declaración jurada N° 953, utilizando el programa aplicativo Certificado de exención en ganancias.
2. Ingresar al servicio con clave fiscal Presentación de Declaraciones Juradas y Pagos y enviar el formulario N° 953. El sistema otorgará un número verificador.
3. Ingresar al servicio con clave fiscal Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción "régimen general", ítem "ingresar solicitud".

4. Ingresar el número verificador de la declaración jurada, el número de la transacción de presentación de la declaración, indicar si se trata de una solicitud original o rectificativa y el tipo de trámite. El sistema otorgará un número de presentación.
5. Luego de transcurridos dos días, ingresar al servicio con clave fiscal Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción "consultar estado solicitud", para verificar que el sistema no haya detectado inconvenientes durante los controles formales. De no registrarse inconvenientes el sistema emitirá un acuse de recibo con el detalle de la documentación que se debe llevar a la AFIP.
6. Concurrir a la dependencia de la AFIP en la que la entidad se encuentre inscripta en el transcurso de los 12 días siguientes al de la solicitud. Se debe llevar la documentación indicada en el acuse de recibo, que igualmente se detalla a continuación:
 - Acuse de recibo.
 - Formulario de declaración jurada N° 953.
 - Copia de los estatutos o normas que rijan el funcionamiento de la entidad y, de corresponder, de las modificaciones vigentes a la fecha de la solicitud, firmadas en todas sus fojas por el representante legal de la entidad.
 - Copia de la última acta de nombramiento de las autoridades existente al momento de la presentación. Deberá dejarse constancia del número, fecha de rúbrica y folio del libro de actas rubricado por organismo competente. En su caso, deberá acompañarse la documentación que acredite la aceptación de los cargos.
 - Copia del certificado que acredite la personería jurídica e inscripción ante el organismo de control adecuado según la entidad de que se trate, o bien copia de la autorización o reconocimiento de la autoridad pública competente, cuando se trate de entidades, de corresponder.
 - Copia del estado de situación patrimonial o balance general, estado de recursos y gastos, estado de evolución del patrimonio neto, estado de origen y aplicación de fondos y memoria - según el tipo de entidad - de los últimos tres ejercicios fiscales, o los que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidos a la fecha de la solicitud, debidamente certificados por

- contador público y con firma legalizada por el consejo profesional o colegio.
- Si la entidad está eximida de llevar un sistema contable que les permita confeccionar estados contables, deberá presentar un informe o estado de situación con el detalle de los recursos y gastos del año inmediato anterior. Tendrá que estar firmado por el órgano superior o de administración correspondiente y se deberá presentar utilizando el servicio con clave fiscal Presentación Única de Balances - (PUB).
 - Las asociaciones deportivas y de cultura física también deben presentar una nota con el detalle del importe total de las inversiones y gastos destinados a las actividades sociales y deportivas de cada uno de los últimos 3 ejercicios fiscales o los que corresponda presentar desde el inicio de la actividad.
7. La AFIP procederá a determinar la aprobación o denegatoria de la solicitud. Para esto contará con 45 días corridos contados desde el día siguiente al de la recepción del trámite, inclusive.
8. Ingresá a Certificado de exención en el impuesto a las ganancias, opción “consulta del estado de la solicitud” para visualizar e imprimir el certificado. En caso de que la solicitud sea denegada, se notificará la resolución.

Anexo II

Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. s/apelación IVA- TFN- Sala D – 16/04/1998.

En Buenos Aires, a los 16 días del mes de abril del año 1998 se reúnen los miembros de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, doctores Ethel Eleonora Gramajo (vocal titular de la 10ª Nominación) y Sergio P. Brodsky (vocal titular de la 12ª Nominación), para resolver el expediente 14.203-I, "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. s/apelación impuesto al valor agregado".

El doctor Brodsky dijo:

I. Que a fojas 34/46 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI de fecha 30/9/1994 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1990 a mayo de 1992, ambos inclusive, con más actualización e intereses

resarcitorios y aplica multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683, t.o. en 1978 y modificaciones.

Señala que la deuda reclamada por el organismo fiscal es inexistente al tener como fundamento una interpretación errónea de la Dirección General Impositiva basada en un dictamen de su Departamento Técnico que no admite la evidencia de que los anticipos de retornos en las cooperativas de trabajo no tributan el impuesto al valor agregado por estar exentas en forma expresa por el artículo 6, inciso j), apartado 20 de la ley 23871.

Manifiesta que la cooperativa de trabajo está constituida por asociados que trabajan en ella, que le prestan servicios a ella y que por dichos servicios obtienen una retribución que no es otra cosa que su participación en los resultados de la empresa común. Ese servicio, agrega, se presta a un determinado precio que es siempre provisorio -y que se denomina anticipo de retorno- ya que el definitivo sólo se conocerá al fin del ejercicio económico, cuando se realiza el balance, de donde surgirá. una diferencia en más o en menos sobre aquel precio provisorio.

Indica que esa diferencia se denomina "excedente repartible" que no es otra cosa que la diferencia exacta entre el costo y el precio del servicio prestado por los asociados. De ese excedente se forma la reserva legal, se constituyen los fondos de acción asistencial y de educación y capacitación cooperativas y si el estatuto lo autoriza se paga el interés a las cuotas sociales y finalmente el resto se distribuye entre los asociados en concepto de retorno en proporción a los servicios de cada uno de ellos durante el ejercicio.

Afirma que por la naturaleza jurídica del anticipo de retorno que es eminentemente remunerativa y alimentaria, goza de la misma desgravación que un salario percibido por un trabajador en relación de dependencia; y señala que es evidente la voluntad del legislador de eximir de impuestos a los retornos y sus anticipos percibidos por los socios de las cooperativas de trabajo, ya que en la ley de impuesto a las ganancias los mismos no se encuentran gravados.

Subsidiariamente se agravia del monto de los intereses que el Fisco pretende aplicar a la deuda que reclama, a los que considera exorbitantes además de contrarios a la ley de convertibilidad y los decretos 529 y 941/1991 y cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

II. Que a fojas 84/92 contesta el traslado que se le corriera del recurso la representación fiscal. Señala que la actividad desarrollada por la actora a través de sus asociados en el ramo frutihortícola, se encuentra gravada por el impuesto al valor agregado

de conformidad con lo establecido en el artículo 3, inciso e), apartado 20 de la ley 23349 a partir de las reformas introducidas por la ley 23871.

Afirma que el tipo de actividad de la recurrente consistente en colocar mano de obra ante las cámaras que nuclean los distintos sectores productivos, demuestra que tales servicios se prestan a terceros, sin que le alcance la exención pretendida por "servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo", y que quien contrata, factura y percibe de los terceros es la cooperativa, resultando consecuentemente la entidad sujeto pasivo del tributo.

Rechaza la afirmación de la recurrente en cuanto a que el Fisco Nacional habría practicado una mala interpretación del dictamen 66/1992 y advierte que el mismo es concluyente en que la operación entre la cooperativa y los terceros constituye el hecho imponible gravado habida cuenta que la misma actúa a nombre propio y no goza de una exención subjetiva frente al impuesto al valor agregado y que el legislador ha eximido de tributo a la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, no siendo esta última el caso de autos.

Sostiene con relación a la tasa de interés aplicado que no existe por parte del Fisco un propósito sancionatorio y descarta que los mismos sean arbitrarios e irrazonables, ya que el cálculo de los intereses resarcitorios se ajusta a derecho conforme las pautas establecidas en el artículo 42 de la ley ritual. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Finalmente, peticona se rechace el recurso de apelación interpuesto en todas sus partes, con costas.

Que a fojas 100/101 se presenta el interventor de Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. en los autos "Instituto Nacional de Acción Cooperativa c/Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. s/incidente de intervención - expediente 26.998" en trámite ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 24, Secretaría N° 48.

A fojas 103/103 vta. obra agregada la sentencia en virtud de la cual se resolvió rechazar la excepción de litispendencia articulada, con costas.

Que a fojas 230 se declaró cerrado el período de instrucción, elevándose los autos a consideración de la Sala D a fojas 236.

A fojas 242/248 y 251/253 vta. se encuentran agregados los alegatos producidos por la recurrente y el Fisco Nacional, respectivamente, poniéndose a fojas 255 los autos para dictar sentencia.

III. En consecuencia, el punto a analizar y decidir se refiere al tratamiento fiscal que cabe atribuir en el impuesto al valor agregado, al precio que las cooperativas de trabajo reciben por los servicios que prestan a terceros contratantes y cuya ejecución realizan los asociados de la misma.

Resulta conveniente fijar con precisión el entorno en que se verifica este tema porque para el Fisco Nacional, en la operatoria bajo examen se producen dos hechos imposables distintos. Uno, dado por la prestación de servicios del asociado a la cooperativa, que se halla exento por así disponerlo el artículo 6, inciso j), punto 20 de la ley respectiva y el otro, consistente en la operación entre la cooperativa y los terceros cocontratantes, que estaría gravado, atento a que la cooperativa actúa a nombre propio y ella no goza de exención subjetiva frente al IVA (doctrina del dict. [DAT] 66/1992 - Boletín DGI 466 - oct. 1992 - pág. 1147).

En la postura contraria, se considera que en la prestación del caso se presenta un único hecho imponible, pero que sería complejo o mixto, debido a que una parte del mismo, constituida por los gastos administrativos que la cooperativa cobra a los locatarios contratistas, está gravada porque "se trata de colocar toda la organización empresaria de la primera al servicio de los segundos", en tanto que los servicios personales que prestan los asociados de la cooperativa y cuya remuneración denomina "retornos", se encuentran excluidos del tributo desde antes de noviembre de 1990, por no hallarse comprendida entre los servicios gravados (art. 3, L. 23349) y también con posterioridad a esa fecha, por encontrarse expresamente exenta, atento la modificación introducida por el artículo 3, inciso e), apartado 20 de la ley 23871 (ver fs. 19 vta./20).

El período abarcado por esta litis (diciembre de 1990 a mayo de 1992) se inscribe en la normativa vigente a partir del 1/11/1990. En ella se establece que se encuentran gravadas por el impuesto las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que indica la ley, entre las cuales se encuentran comprendidas "las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina" (art. 3, inc. e), pto. 20, L. 23349, t.o. 1986 y modif.). Prosigue la norma especificando: "Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras: a) Las que configuren servicios comprendidos en las actividades económicas del sector primario".

En punto a exenciones, el citado texto ordenado incluye en su artículo 6, inciso j), punto 20, a "Los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo".

A tenor del criterio expuesto en el dictamen 66/1992 antes glosado, el caso de autos encuadra a la perfección en el esquema esbozado, ya que se trata de una prestación efectuada por una cooperativa de trabajo a terceros cocontratantes dedicados a actividades económicas del sector primario, sin relación alguna de dependencia y cuya retribución, una vez deducidos los gastos administrativos, es distribuida entre los asociados de la cooperativa que prestaron sus servicios personales a la misma. Dos hechos imponderables distintos, el primero gravado "con prescindencia del encuadre jurídico" y el segundo exento. Pero para opinar así, no se tuvo en cuenta la forma de funcionamiento de las cooperativas de trabajo, la exención que acuerda la ley, ni el denominado "acto cooperativo", ni por supuesto, la jurisprudencia previa existente.

IV. En la empresa cooperativa el empresario es la misma cooperativa y los actos que ella realiza con sus integrantes -que en la mayoría de los casos son sus propios usuarios- son actos desprovistos de ánimo de lucro y se denominan actos cooperativos. En el caso de los trabajadores, su conjunto, organizado cooperativamente, se constituye en el titular de la empresa cooperativa. Pagan intereses, precios de las compras e impuestos y el resultado de restarlos de los ingresos constituyen sus rentas netas, que es una suma de salarios no disminuidos por el beneficio del empleador, ya que son ellos patrones de sí mismos. Habitualmente, los trabajadores perciben periódicamente un monto equivalente a salario, que recibe el nombre de "anticipo de retornos" y es un anticipo que se les ha efectuado -aprobado por ellos mismos a través de los cuerpos orgánicos de la cooperativa- a cuenta de los resultados finales. Son las llamadas cooperativas de producción o de trabajo. En la cooperativa de trabajo el grupo de interés que asume la empresa es el factor trabajo, a diferencia de la empresa mercantil en donde la titularidad la asume el inversionista (Corvalán, Alfredo R.: "Derecho cooperativo argentino" - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 1985 - págs. 172 y ss.).

"La noción de acto cooperativo es de una importancia tal que ella condiciona la existencia misma del derecho cooperativo como rama autónoma de las ciencias jurídicas y en el caso de las cooperativas de trabajo requiere un hacer tanto de la cooperativa cuanto

del asociado. La actividad de los asociados es fundamental, pues sin ella no habrá cooperativa.

Se requiere la existencia de un obrar en común entre los asociados (de cooperar), el que a su vez está determinado por necesidades similares a cuya satisfacción están destinados los servicios, que se traduce en acciones de los componentes, al mismo tiempo que una acción de la entidad destinada a organizar tales servicios para su aprovechamiento por los asociados o por terceros que los soliciten.

Visto así el acto cooperativo es la actividad que partiendo de la solidaridad y del propósito de los integrantes de obrar conjuntamente como asociados, de acuerdo con los principios cooperativos, se concreta en la prestación, por parte de la cooperativa de uno o más servicios (objeto social de la cooperativa) para satisfacer necesidades individuales similares de los asociados con miras al bien de todos ellos (finalidad de la cooperativa).

A su turno el acto cooperativo de trabajo, como acto jurídico, se caracteriza por ser: 1) voluntario del asociado, que lo hace libremente, con discernimiento e intención; 2) lícito, bilateral y recíproco, porque se ajusta al marco legal establecido y porque los asociados brindan estatutariamente a la cooperativa su fuerza personal de trabajo. De ello se deriva que las cooperativas de trabajo sólo pueden ser integradas por personas físicas y que todos sus asociados deben trabajar en ellas porque la genuinidad de la institución rechaza al socio meramente capitalista, ya que su razón de ser es precisamente ordenar económicamente la admisión y permanencia en la entidad" (Corvalán, Alfredo R.: "Derecho cooperativo argentino" - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 1985 - págs. 188 y ss.).

La particularidad del acto cooperativo ha sido recogido por la jurisprudencia, que sostuvo la prevalencia de las normas del régimen legal de las cooperativas al decir que "se trata de verificar previamente si en el caso se trató o no de actos cooperativos, en los términos del artículo 4 de la ley 20037, en cuyo supuesto las reglas del derecho común tendrían únicamente una aplicación supletoria analógica" ("in re" "Bonnet Murray, Guillermo c/Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Ltda. Casa Propia Ahorro y Bienestar (CAPYBI)" - *Ámbito Financiero* - 17/8/1988 - 3ª sec. - pág. 28).

El mencionado artículo 4 de la ley 20337 dispone que "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".

En el fallo antes citado se expresa que "la denominación de acto cooperativo impregna a los negocios de un valor especial, dándoles un sentido axiológico en función del fin cooperativo y de la satisfacción de los ideales de la institución (bien común, solidaridad, ausencia de lucro).

Uno de los corolarios del carácter cooperativo de tales actos es su indivisibilidad o inseparabilidad de la propia relación entre la cooperativa y sus asociados, de tal manera que las reglas de derecho común correspondiente a su naturaleza sustancial deben ser aplicadas en armonía con el régimen de la ley nacional de cooperativas (L. 20337) y con las normas estatutarias.

Dicho en otras palabras, el acto cooperativo está regido en primer término por el derecho cooperativo, y en segundo lugar por el derecho común (civil o comercial) aplicable a la figura contractual cuya forma asuma".

A su turno, también la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en sendos fallos del 9/9/1980 y 18/8/1981, tuvo ocasión de expresar "los actos que las cooperativas realizan con sus asociados tienen una naturaleza jurídica peculiar, no pueden reputarse como operaciones de mercado, ni contratos de compraventa, y no pueden ser identificados, en consecuencia, con un contrato civil o comercial" (DJBA - T. 121 - pág. 326 y T. 119 - pág. 831).

Sin dejar de reconocer que el tema es opinable y que los criterios jurisprudenciales citados pueden ser o no compartidos, subsiste en el caso de las cooperativas de trabajo una situación fáctica dada por la realidad económica en que desenvuelven su accionar y es el hecho de que sin el aporte laboral de sus asociados no existe la cooperativa.

Cuando el Fisco Nacional define la existencia de dos hechos imponderables distintos, consistente uno en la prestación de servicio del asociado a la cooperativa (exento) y otro en la prestación de la cooperativa al tercero (gravado), parte de un supuesto falso porque la realidad demuestra que se trata de un único servicio que se presta a partir del asociado y en una única dirección, que va del prestador hacia el tercero consumidor de ese servicio. Sólo que quienes prestan el servicio realizan un acto cooperativo y se hallan organizados en forma cooperativa. La cooperativa de trabajo que los nuclea y representa es la forma visible de esa organización y la que contrata con los terceros compradores del trabajo de sus asociados. Pero no lo hace como un intermediario que "revende" el factor trabajo ajeno, porque no existe "transferencia" de ese factor del trabajador a la cooperativa.

El trabajo que se "vende" es como la electricidad, no se acumula en la cooperativa esperando la mejor ocasión económica para colocarlo, sino que se crea y se agota en sí mismo con el accionar de los asociados que, vale la pena recordarlo, ellos son la cooperativa, es decir son empresarios de sí mismos. En cuanto a la naturaleza de los denominados "anticipos de retorno", ellos no son más que la distribución provisoria y periódica del ingreso depurado de gastos (excedente), producto de la actividad desplegada y que retribuye los servicios personales de esos socios.

Resulta claro que no existen tareas que realicen los asociados para la cooperativa, sino que se organizan en cooperativa para prestar servicios a terceros. Por eso yerra el Fisco cuando pretende encontrarse frente a dos hechos distintos, toda vez que la realidad demuestra que se trata de uno solo, indivisible y que por tal razón, no es complejo aunque pueda ser mixto (gravado en una parte y exento en otra).

Vale la pena aclarar que no es esta indivisibilidad la que cita el representante fiscal en el punto IV de su alegato (fs. 252), ya que al referirse al "carácter divisible de la prestación de servicios" lleva a confusión por tratarse de situaciones diferentes.

Ello así, no resulta ocioso preguntarse qué sentido tiene la exención legal en el IVA acordada únicamente a los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo y por qué el legislador no eximió a los servicios personales que prestan sus socios a las restantes cooperativas que no son de trabajo. La respuesta surge del carácter alimentario que tiene el retorno en las cooperativas de trabajo, idéntico al salario que perciben otros trabajadores, lo que demuestra que en las cooperativas de trabajo, es el servicio personal que prestan los socios a terceros lo que está exento de IVA, por su similitud con el trabajo asalariado, que no está alcanzado por dicho gravamen.

No es casual que el tratamiento fiscal que reciben ambos tipos de emolumentos en el impuesto a las ganancias sea el mismo y se encuentren comprendidos en la cuarta categoría del citado tributo.

Por otra parte, resulta atinado señalar que el criterio fiscal que sustenta la resolución apelada, colisiona con la legislación aplicable, toda vez que la existencia del doble hecho imponible, como pretende el dictamen 66/92, consistente en separar las prestaciones laborales en "hacia" y "desde" la cooperativa, conlleva a suponer que necesariamente y por razones de supremacía natural, también se verifique una relación de subordinación y de dependencia de los asociados con respecto a la cooperativa que ellos integran. Y ese

estadio se halla en pugna con lo dispuesto por el Instituto Nacional de Acción Cooperativa, al sostener la inexistencia de relación laboral entre las cooperativas de trabajo y sus asociados (R. [INAC] 183/1992), así como también con lo resuelto por la Administración Nacional de la Seguridad Social (R. [ANSeS] 784/1992), estableciendo que el vínculo jurídico entre el asociado y la cooperativa es ajeno al derecho laboral, no revistiendo la calidad de dependientes, debiendo ser considerados como trabajadores autónomos.

Cabe acotar que las dos normas precitadas han servido de sustento para que la Dirección General Impositiva dicte la resolución general 4328 (BO - 28/4/1997), disponiendo que los asociados a cooperativas de trabajo legalmente constituidas y autorizadas para funcionar por el INAC, deberán ingresar sus aportes con destino al Régimen Nacional de la Seguridad Social como trabajadores autónomos.

Por lo tanto, teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, cabe concluir que el precio que las cooperativas de trabajo reciben por los servicios que prestan a terceros contratantes y cuya ejecución realizan los asociados de la misma, remunera una sola y única prestación, la que por definición está exenta de IVA y en consecuencia, corresponde revocar la resolución recurrida, con costas.

Atento la forma que se resuelve, las demás cuestiones planteadas en autos se han tornado abstractas.

La doctora Gramajo dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos vocales de la Sala D por encontrarse en uso de licencia la vocal titular de la 11^a Nominación (conf. art. 59 del RPTFN).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Ethel E. Gramajo - Sergio P. Brodsky

Anexo III

ARTICULO 21: a. Recabar de sus clientes, requirentes o aportantes, documentos que prueben fehacientemente su identidad, personería jurídica, domicilio y demás datos que en cada caso se estipule, para realizar cualquier tipo de actividad de las que tienen por objeto. Sin embargo, podrá obviarse esta obligación cuando los importes sean inferiores al mínimo que establezca la circular respectiva.

Cuando los clientes, requirentes o aportantes actúen en representación de terceros, se deberán tomar los recaudos necesarios a efectos de que se identifique la identidad de la persona por quienes actúen.

Toda información deberá archivarse por el término y según las formas que la Unidad de Información Financiera establezca;

b. Informar cualquier hecho u operación sospechosa independientemente del monto de la misma. A los efectos de la presente ley se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.

La Unidad de Información Financiera establecerá, a través de pautas objetivas, las modalidades, oportunidades y límites del cumplimiento de esta obligación para cada categoría de obligado y tipo de actividad;

c. Abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la presente ley. Con la finalidad de prevenir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, los sujetos obligados a los que refieren los incisos 1, 2, 4, 5, 8, 9, 10, 11, 13, 16, 20 y 22 del artículo 20, sea que integren o no el mismo grupo económico y aun cuando se trate de entidades en el exterior, siempre que medie el consentimiento del titular de los datos previsto en el punto 1 del artículo 5° de la ley 25.326 y sus normas modificatorias, podrán compartir legajos de sus clientes que contengan información relacionada con la identificación del mismo, el origen y la licitud de los fondos. *(Inciso sustituido por art. 12 de la Ley N° 27.446 B.O. 18/06/2018)*

ARTICULO 21 bis. — Son considerados clientes, a los fines del inciso a) del artículo 21 de la presente ley, todas aquellas personas humanas, jurídicas, patrimonios de afectación, u otras estructuras jurídicas, y quienes actúen por cuenta y orden de éstas; con los cuales se establezca, de manera ocasional o permanente, una relación contractual de carácter financiero, económico o comercial.

1. Respecto de sus clientes, los sujetos obligados deberán cumplimentar las siguientes obligaciones:

a) Identificarlos mediante la información, y en su caso la documentación, que se requiera conforme las normas que dicte la Unidad de Información Financiera y que se pueda obtener de ellos o de fuentes confiables e independientes, que permitan con razonable certeza acreditar la veracidad de su contenido. La tarea comprende la individualización del cliente, el propósito, carácter o naturaleza del vínculo establecido con el sujeto obligado, el riesgo de lavado de activos y/o financiación del terrorismo asociado a éstos y su operatoria. En todos los casos, deberán adoptar medidas razonables desde un enfoque basado en riesgo para identificar a los propietarios, beneficiarios finales y aquellos que ejercen el control real de la persona jurídica, patrimonio de afectación o estructura jurídica, junto con su estructura de titularidad y control. Cuando existan dudas sobre si los clientes actúan por cuenta propia, o exista la certeza de que no actúan por cuenta propia, deberán adoptar medidas adicionales razonables y proporcionadas, mediante un enfoque basado en riesgo, a fin de obtener información sobre la verdadera identidad de la persona por cuenta de la cual actúan los clientes.

A tales fines, deberán prestar especial atención, a efectos de evitar que las personas humanas utilicen estructuras jurídicas, como empresas pantalla o patrimonios de afectación, para realizar sus operaciones. En razón de ello, deberán realizar esfuerzos razonables para identificar al beneficiario final. Cuando ello no resulte posible, deberán identificar a quienes integran los órganos de administración y control de la persona jurídica; o en su defecto a aquellas personas humanas que posean facultades de administración y/o disposición, o que ejerzan el control de la persona, estructura jurídica o

patrimonio de afectación, aun cuando éste fuera indirecto. Asimismo, deberán adoptar medidas específicas a efectos de disminuir el riesgo del lavado de activos y la financiación del terrorismo, cuando se contrate un servicio y/o producto con clientes que no han estado físicamente presentes para su identificación; debiendo completar las medidas de verificación en tiempo razonablemente práctico, siempre que los riesgos de lavado de activos y/o financiación del terrorismo se administren con eficacia y resulten esenciales a efectos de no interrumpir el curso normal de la actividad. En todos los casos, deberá determinarse el riesgo del cliente y de la operatoria, implementar medidas idóneas para su mitigación, y establecer reglas de monitoreo y control continuo que resulten proporcionales a éstos; teniendo en consideración un enfoque basado en riesgo. Cuando se tratare de personas expuestas políticamente, deberán adoptarse medidas de debida diligencia intensificadas tendientes a establecer alertas, que permitan tomar medidas oportunas a efectos de detectar posibles desvíos en el perfil del cliente, a fin de mitigar el riesgo de lavado de activos y/o financiación del terrorismo vinculado al riesgo inherente a éste y/o a su operatoria;

b) Determinar el origen y licitud de los fondos;

c) Conservar la información recabada respecto de sus clientes, en forma física o digital, por un plazo mínimo de cinco (5) años; debiendo permitir ésta reconstruir las transacciones realizadas, nacionales o internacionales; y encontrarse a disposición de la Unidad de Información Financiera y/o de las autoridades competentes cuando éstas lo requieran;

d) Reportar “hechos” u “operaciones sospechosas” de lavado de activos, ante la Unidad de Información Financiera, en un plazo máximo de quince (15) días corridos, contados a partir de la fecha en que el sujeto obligado concluya que la operación reviste tal carácter. La fecha de reporte no podrá superar los ciento cincuenta (150) días corridos contados desde la fecha de la operación sospechosa realizada o tentada;

e) Reportar “hechos” u “operaciones sospechosas” de financiación de terrorismo, ante la Unidad de Información Financiera, en un plazo máximo de cuarenta y ocho (48) horas, a partir de la operación realizada o tentada, habilitándose días y

horas inhábiles al efecto.
2. Asimismo, los sujetos obligados deberán:
a) Registrarse ante la Unidad de Información Financiera;
b) Documentar los procedimientos de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, estableciendo manuales internos que reflejen las tareas a desarrollar, asignando las responsabilidades funcionales que correspondan, en atención a la estructura del sujeto obligado, y teniendo en cuenta un enfoque basado en riesgo;
c) Designar oficiales de cumplimiento, que serán responsables ante la Unidad de Información Financiera del cumplimiento de las obligaciones establecidas por la presente norma y por las reglamentaciones que dicte esa unidad. Las personas designadas deberán integrar el órgano de administración de la entidad. En el caso que el sujeto obligado fuere una persona humana, será considerado éste con tal carácter. Las obligaciones establecidas en el presente artículo serán objeto de reglamentación.