

La Contribución especial sobre el Capital Cooperativo (FONEDU). Entre el fortalecimiento del sector y el desincentivo a invertir.

UTDT - TRABAJO FINAL

MAESTRIA EN DERECHO Y ECONOMIA

ALUMNA: M. Eleonora Feser

Abstract: El presente trabajo aborda aspectos vinculados a la Contribución Especial sobre el capital de las cooperativas, también denominado Fondo Cooperativo (FONEDU), creado en la República Argentina mediante la ley 23.427 en el año 1986.

En su idea original este fondo sería un instrumento para fortalecer el sector a través del aporte obligatorio de una suma de dinero calculada en función del capital cooperativo de cada año.

La finalidad principal consistía en motorizar estudios e investigaciones, formación y educación en general, en diversos aspectos del cooperativismo.

Luego de tres años de su implementación, el mencionado fondo sufrió su primera reforma. Se modificó su denominación, transformándose en una contribución especial que, según diversos autores, habría desvirtuado la idea original con que fue creado.

Desde ese momento, y hasta el año 2003, se realizaron nuevas modificaciones. En dicho año, parecería haber logrado su cometido principal, al convertirse en uno de los recursos del sector cooperativo compartido entre la Nación y las provincias argentinas mediante el régimen de coparticipación federal para el fomento y la promoción del sector.

En la actualidad existen en el sector dos posturas frente a la aplicación del Fondo. Por un lado, quienes consideran que el objetivo con el que fue creado se cumple, y es beneficioso para al Sector. Por el otro, se sostiene que el mismo no es en esencia una contribución, sino un impuesto, impactando en forma negativa sobre el desarrollo de las cooperativas, aumentando de esta manera la presión tributaria que pesa sobre éstas.

En el presente trabajo se realiza un análisis de las dos posturas expuestas, las diversas reformas efectuadas sobre el Fondo, su vinculación con los variados debates que se dieron al interior de la Cámara de Senadores al momento de tratarlas, y diversos fallos judiciales sobre la temática.

Asimismo, se dedica especial atención al análisis del destino de dichos fondos y su utilización, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de los propósitos de la norma, teniendo en consideración las diversas posturas existentes.

Introducción

El 15 de octubre de 1986 es sancionada la ley 23.427 que crea el Fondo para la Educación y Promoción Cooperativa, Fondo que es muchas veces confundido con la reserva prevista por la ley de cooperativas (ley 20337) en su artículo 42 inciso 3ro por tener similar denominación y alcances.

Lo cierto es que el Fondo creado por la ley 23.427 está integrado por 4 fuentes de financiamiento, a saber:

- Partidas presupuestarias específicas asignadas por la ley de presupuesto de cada año al hoy INAES ([Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social](#));
- Sumas que las cooperativas donen vinculadas al fondo del artículo 42, inciso 3° de la ley de cooperativas (con similar denominación a este);
- Multas, intereses, reintegros y otros ingresos que resultaran de la administración del Fondo y;
- Recursos de la contribución especial creada en la ley 23.427 pero sólo lo correspondiente al hoy INAES. En la sección denominada “el destino de los fondos” de este artículo se podrá percibir que una parte de lo recaudado por esta contribución es destinado a las arcas provinciales.

Sobre este último ítem centraremos el presente trabajo, la contribución creada por esta ley. Analizaremos varios aspectos de ésta, su alcance, destino y los debates que se han dado en el marco del Senado de la Nación al momento de su sanción en el año 1986 y posteriores reformas.

Finalmente, veremos el impacto económico en las provincias y las dos posturas existentes respecto a su eliminación.

¿Una contribución o un impuesto?

Mucho se ha debatido respecto a si la denominación “contribución” refleja la realidad del objetivo o si es solo una denominación que esconde detrás un impuesto.

En los fundamentos del proyecto que figuran en el diario de Sesiones de la H. Cámara de Diputados de la Nación del 26 y 27 de septiembre de 1985 se puede leer que:

“... el movimiento cooperativo no puede sustraerse al esfuerzo colectivo de la sociedad argentina en la coyuntura justamente por esa naturaleza, y por ello debe contribuir para apuntalar en la emergencia las finanzas públicas, tan necesitadas del apoyo de todos los sectores que se desenvuelven en la actividad económica.

*En tal sentido, el proyecto que presentamos concreta dicho apoyo con una contribución especial a cargo del sector, **equivalente a la que le hubiera correspondido de haber estado incluido entre los contribuyentes del impuesto sobre el capital de las empresas.** De tal manera, las dos premisas a que el movimiento cooperativo puede aspirar se cumplen, ya que están fuera del ámbito de imposición del impuesto sobre el capital de las empresas lucrativas, principio institucional, y se concreta su aporte en la emergencia que vive el país, principio de solidaridad social.”* (El resaltado es nuestro)

Lo descripto podría dar lugar a entender que de lo que se trata en realidad es de un impuesto que, denominado de otra forma, tiene características particulares al tipo cooperativo que, por otro lado, no tiene finalidad de lucro. Pero es importante analizar la esencia de lo que esconde este aporte del sector cooperativo para desentrañar la verdadera intención detrás de la denominación.

En el Senado de la Nación, la discusión respecto a si se trata de una contribución o un impuesto fue también un punto importante en la agenda al tratar el proyecto. El Senador Juan Trilla, firmante del dictamen de Comisión que apoyó la creación de la contribución decía en la sesión del 30 de julio de 1986:

*“Debemos enfatizar que este proyecto tiende a definir la creación de fondos a través de la contribución de las grandes cooperativas que actúan en el área de la producción y comercialización o aquellas otras incorporadas a la actividad bancaria, financiera y de seguros, todas ellas operando con la figura jurídica del cooperativismo, **pero que participan competitivamente en la captación de negocios en sus respectivos mercados globales frente a las empresas privadas de los mismos sectores organizados jurídicamente con las otras figuras societarias.** Esta ley tiene como objetivo directriz que dichos fondos así creados puedan distribuirse en fomento y consolidación de todo el cooperativismo que cumple en todos los rincones de la República con sus básicos y esenciales preceptos.”* (El resaltado me pertenece)

De lo dicho por el Senador Juan Trilla podría interpretarse que existió una intención de aplicar a las entidades cooperativas que *“captan negocios de las empresas privadas”* una carga tributaria para fomentar y consolidar el cooperativismo, pero como veremos en secciones posteriores el destino de este fondo no necesariamente

está dirigido a este fin pero si es aplicado a un número importante de entidades del sector, por otro lado, el cooperativismo no capta negocios de las empresas privadas sino que se organiza para prestar servicios o producir bienes bajo principios que nada tienen que ver con “las empresas privadas” y su finalidad de lucro.

Pero en la misma sesión otros senadores como el Sr Villada por la provincia de Salta mencionaban:

*“Traigo estas referencias porque **este gravamen, con otro nombre, es un impuesto a los capitales.** Se gravan los capitales de las empresas cooperativas; y ya ven cómo todos los antecedentes se oponen a ello dado que, por su propia naturaleza, las cooperativas no son susceptibles de ser gravadas tal cual está previsto en este proyecto.*

*Debo decir también, señor presidente, que nos oponemos a la sanción de este proyecto porque **no es éste el procedimiento adecuado para allegar fondos con destino a la educación y promoción cooperativa. De reconocerlo así, tendríamos que crear muchos fondos para tratar de atender la promoción y la difusión de todos los tipos de sociedades y asociaciones. No es éste el procedimiento: allegar fondos por un lado, sacándoselos a las cooperativas para después devolvérselos para que hagan lo que ya está previsto en la ley de cooperativas.**”* (El resaltado me pertenece)

El senador Mariani por Santa Fe, en el mismo sentido, decía al respecto:

“...Entonces, se estaría creando un gravamen a una actividad que el Estado debe fomentar porque es reparadora de las necesidades de los hombres. Además, la acción cooperativa es una forma de democratizar la economía porque hace participar a los que menos tienen en beneficio de ellos mismos, a través de su trabajo y su esfuerzo.

Con esta ley estamos haciendo todo lo contrario: desalentar la acción cooperativa a través de un gravamen superfluo – dado que ya existe en la propia ley el método para crear el fondo-, e imponiendo una finalidad que no se va a cumplir, dado que parte del dinero será girado a “Rentas generales” y no va a ser destinado a la educación de ningún cooperativista.”

A lo que se refería el senador Mariani era a la reserva del artículo 42 inc. 3ro cuyos fines son muy similares a los que les da la ley 23.427 a los recursos de este nuevo fondo. Mientras el primero queda en la esfera de la propia cooperativa, el segundo es recaudado por la AFIP y distribuido entre distintos actores para hacer, en teoría, lo mismo que la ley de cooperativas les exige a estas entidades.

El Senador Martiarena por la provincia de Jujuy, apoyando las ideas de los Senadores opositores a la sanción del proyecto decía:

*“Aun cuando se intente cambiar la verdadera naturaleza de las cosas con una simple denominación, **todo el contexto de la ley nos indica que se trata de un impuesto al capital.***

Tanto la regulación que establece la forma en que se determinará la materia imponible como la norma que determina que en caso de duda deberá estarse a lo que dispone la ley de impuesto al capital, nos señalan que detrás de esta apariencia de educación y promoción cooperativas existe un verdadero impuesto a sus capitales.” (El resaltado me pertenece)

CORONELLO (2011) expresa, por su parte, que se trata de una contribución especial apócrifa. Toda vez que hay que buscar en su esencia para desentrañar la verdad jurídica detrás de la imposición. En este caso el tributo no se identifica con la especie tributaria contribución especial sino con la especie impuesto.

A su vez, parte de la doctrina es crítica con la creación del fondo ya que, como hemos mencionado, persigue la misma finalidad que el creado por la ley de cooperativas mediante el artículo 42 inc. 3ro por lo que existirían dos contribuciones con igual finalidad. CORONELLO (2011).

De todo lo expuesto podríamos entonces decir que el origen de esta norma tiene más que ver con un beneficio con el que contaban estas entidades (el no pago del impuesto sobre los capitales) que de alguna manera debía ser cercenado y la forma que se encontró para ello fue la creación de una “contribución” cuyo destino se analizará posteriormente.

Las reformas a la ley

Desde su creación a la fecha ya han pasado varios años y en ese tiempo se han dado diversas leyes que de una manera u otra modificaron el proyecto original en diversos aspectos. A continuación se presenta un detalle en el que se resumen las modificaciones registradas:

Cuadro 1: Evolución de las modificaciones registradas sobre la ley 23427

Ley / año	Nombre de la ley	Qué se modificó
23427 Año 1986	Creación del Fondo para Educación y Promoción Cooperativa	Creó el fondo

23658 Año 1988	Bono para el Saneamiento Financiero Provincial. Bono de Crédito Fiscal para la Promoción Industrial. Modificaciones a la Legislación Tributaria. Impuestos sobre Intereses y Ajustes en Depósito a Plazo Fijo. Bono Federal. Vigencia	Se crea alícuota 1,25% primer ejercicio y luego del 1% - crea un mínimo no imponible. DGI aplica mensualmente un índice para actualizar.
23760 Año 1989	Impuestos sobre los activos. Impuestos sobre los débitos en cuentas corrientes y otras operatorias. Modificación del impuesto a las ganancias y de impuestos internos. Impuesto de emergencia a los automóviles, rurales, yates y aeronaves. Gravamen de emergencia sobre las utilidades de las Entidades Financieras y sobre servicios financieros. Otras disposiciones.	Amplia de 5 a 7 períodos anuales la contribución especial sobre el capital de las cooperativas
24073 Año 1992	Modificación del Impuesto a las Ganancias. Impuesto sobre los Activos. Exteriorización de la Tenencia de la Moneda Extranjera, Divisas y demás bienes en el exterior. Impuesto al Valor Agregado. Procedimiento Tributario - Ley 11.683. Quebrantos anteriores al 31 de marzo de 1991. Otras disposiciones. Vigencia.	Ley de blanqueo - normalización
25239 Año 1999	Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresario, sobre los Bienes Personales, de Emergencia sobre Altas Rentas, a la Ganancia Mínima Presunta, Internos, Adicional de Emergencia sobre el Precio de Venta de Cigarrillos y sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural. Fondo para Educación y Promoción Cooperativa. Fondo para el Financiamiento Educativo. Prórroga de los Impuestos a las Ganancias y del Fondo para Educación y Promoción Cooperativa y a los Bienes Personales y del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural y del Pacto Fiscal Federal. Ley de Procedimientos Fiscales. Código Aduanero. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo). Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico. Modificación de las Leyes Nros. 24.241 y 23.660. Deducciones aplicables a los Beneficios Previsionales. Vigencias. Disposiciones.	Se eleva tasa del 1% al 2%
25560 Año 2002	Impuesto sobre los Bienes Personales. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Prórroga de vigencia. Fondo para Educación y Promoción Cooperativa. Ley N° 23.427. Modificación. Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural. Vigencia.	La Contribución especial sobre el capital de las Cooperativas se eleva de 16 a 20 períodos fiscales
25791 Año 2003	Modifícase la Ley N° 23.427, de fondo para educación y promoción cooperativa. Recursos que integrarán dicho fondo.	Se incorpora los recursos de la contribución especial prevista en el título II de la presente ley que correspondan a la Nación por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 inciso a) y último párrafo (dice El producido del incremento de la recaudación de la contribución especial que resulte como consecuencia del aumento de la tasa del 1% al 2% se destinará al fondo previsto en el artículo 2° de la presente ley)

25879 Año 2004	Establécese que las participaciones y tenencias accionarias de las cooperativas en sociedades de capital, no integran la base imponible sujeta a la contribución especial dispuesta por la Ley N° 23.427.	Las acciones que una cooperativa tiene en otra no cuentan en la base imponible del fondo (se dejan sin efecto las actuaciones administrativas al respecto)
-------------------	---	--

Fuente: Elaboración propia según las reformas registradas en Infoleg

De la lectura de las versiones taquigráficas de las sesiones del Senado de la Nación, cuando esas reformas tuvieron lugar, la única que posee mayor atención es la realizada en el 2004 ya que en las anteriores, al producirse transformaciones en el marco de las llamadas “leyes ómnibus” que contenían modificaciones de diversa índole tributaria, las discusiones se centraron en otros aspectos.

La última modificación, producida en el año 2004, estuvo vinculada a un problema interpretativo entre la AFIP y una Cooperativa en particular, lo que se desprende de la lectura de la versión taquigráfica del Senado de la Nación de la sesión del 18 de marzo de 2004 cuando el Senador Capitanich expresa:

“... ocurrió un litigio vinculado a una circular de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la número 1244 del 15 de marzo de 1991, que interpretó que las sucesivas modificaciones de la ley 23.427 no afectaban la exención establecida en el artículo 9 inciso b) de esa ley. Nosotros hemos requerido las consultas correspondientes y también el INAES, el 13 de marzo del año 2003, emitió un dictamen, el número 555 en donde se especifica claramente, a través del dictamen suscripto por el doctor Carlos Alberto De Biaggi, gerente de Registro y Legislación del Instituto de Asociativismo y Economía Social, que efectivamente admite la vigencia de esta exención y, por lo tanto, no corresponde a estas cooperativas pagar ningún tipo de imposición respecto de las tenencias accionarias. En definitiva, estamos hablando de un mecanismo de identificación por parte de la AFIP que hoy afecta a un núcleo de doscientos trabajadores que están integrando la planta de personal de estas cooperativas, focalizadas en el ámbito de la provincia de Santa Fe, pero que en el futuro, si no existe una aclaración y una norma interpretativa de estas características, puede ser extensible a todo el sistema cooperativo. En realidad, el proyecto pretende garantizar seguridad jurídica para el tratamiento en el futuro de esta interpretación y, naturalmente, de no sancionarse las cooperativas podrían sufrir procesos de ejecución judicial, embargos e inhibiciones de bienes que podrían obstaculizar el funcionamiento del sistema cooperativo.”

Es por esto que pareciera que el sector cooperativo, como un grupo homogéneo, no ha participado en las reformas que ha sufrido el tributo desde su creación hasta la

fecha. La excepción se encuentra en el proyecto de ley ¹ de los Diputados MOUILLERON, Roberto Mario y RIVARA, Raúl Alberto sobre financiamiento de entidades de grado superior, que tiende a que una pequeña parte de lo que las entidades pagan por este concepto pueda ser abonado directamente a la Federación o a la Confederación a la cual pertenece. Es este uno de los pocos casos en el que se percibe una participación del sector cooperativo en la transformación de este tributo. El proyecto mencionado, a la fecha del presente artículo, ha perdido estado parlamentario.

El supuesto alcance transitorio

La contribución especial fue creada con un alcance transitorio y dictada por razones de emergencia en el año 1986 ,momento de crisis económica en nuestro país. En el debate que se dio en el Senado de la Nación, el día 30 de julio de 1986 el Senador Juan Trilla expresaba:

“Este proyecto de ley, (...) nació el año pasado en la Honorable Cámara de Diputados como consecuencia de que su Comisión de Presupuesto y Hacienda, con mayoría de la UCR, había separado a la figura jurídica del cooperativismo de las entidades que debían ser gravadas por el impuesto a los capitales. Lo que sucede es que en medio de la situación económica en que se mueve el país y en la creencia de que quienes más tiene deben dar más a quienes no tienen, se ha creado la formalidad de este proyecto que permite transferir fondos de las empresas cooperativas de mayor capital, de mayor producción y consumo, hacia aquellas que está disminuidas en su capacidad por causa de sus propias exigencias y de la exigüidad de su capital.”

De lo anterior se desprende que la creación transitoria que se planteó en la norma no ha sido tal ya que a 30 años de su creación el fondo aún sigue vigente.

El destino de los fondos

El artículo 23 de la ley dispone que el producido de la contribución especial se distribuirá entre la Nación y las provincias adheridas al régimen de coparticipación

¹ Expte 3361-D-2012

federal de impuestos, hasta tanto la ley de coparticipación no fuera creada el producido se distribuiría un 50% a la Nación y el 50% restante a las provincias en forma directamente proporcional a los importes que se le asignen a cada una de ellas en el régimen vigente en cada año de retribución provisoria de impuestos recaudados por la Nación.

Pero esta asignación ya se había puesto en discusión al momento de la sanción de la norma, ya que en la versión taquigráfica de la sesión de la Cámara de Senadores correspondiente al 30 de julio de 1986 el Senador Villada por Salta expresaba:

*“En artículo 23 prevé – como dijo el señor miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda – la distribución de fondos entre la Nación y las provincias en un 50 por ciento para cada una. Sobre el particular **quisiera saber de dónde ha salido esta distribución a medias, si la mayoría de las cooperativas se encuentran instaladas en ámbitos provinciales**; en el territorio nacional existen muy pocas de ellas. Creo que de pronto debe ser mucho mayor la proporción que corresponda a las provincias respecto de la Nación, ya que ésta – como dije antes – cuenta con muy pocas cooperativas a efectos de estimular su propio desarrollo.*

Puedo decir que las provincias cuentan con la mayoría de las cooperativas; yo diría que el porcentaje es alrededor del 80%. Considero que ésa sería una proporción adecuada y razonable que debería prever la ley; sin embargo, no lo hace.” (El resaltado es nuestro)

Finalmente, en el año 1988, se sancionó un régimen transitorio de coparticipación federal por lo que la distribución de lo recaudado comenzó a operar bajo estas proporciones.

Vale aclarar que en el año 1999 cuando la alícuota es elevada del 1% al 2%, en la norma se incorpora un párrafo por el cual *“el producido del incremento de la recaudación de la contribución especial que resulte como consecuencia del aumento de la tasa del 1% al 2% se destinará al Tesoro Nacional.”*. De esta manera la Nación, en cabeza del hoy INAES, no solo recibe el porcentaje coparticipable (42,34% de lo recaudado a la alícuota del 1%) sino que también recibe la totalidad de lo recaudado por el incremento de alícuota del 1 al 2%.

De los informes de recaudación de AFIP se han podido extraer las sumas ingresadas a este organismo por el concepto bajo análisis, en el cuadro a continuación se puede

apreciar como desde el 2004 hasta la actualidad el monto recaudado ha ido incrementándose año a año experimentando la mayor variación en el año 2015.

Cuadro 1: Recaudación total y variación año a año

Año	\$ recaudados s/ AFIP	Variación
2016 (*)	31.199.200	-5%
2015	32.737.800	49%
2014	21.955.300	25%
2013	17.500.400	20%
2012	14.530.800	4%
2011	14.012.500	39%
2010	10.101.600	23%
2009	8.179.600	15%
2008	7.092.900	8%
2007	6.548.900	11%
2006	5.874.900	8%
2005	5.462.000	-13%
2004	6.244.100	

Fuente: elaboración propia en base a los informes de recaudación de AFIP (*) hasta octubre 2016

En función a la información del cuadro precedente, se han simulado las sumas que debería haber recibido cada provincia así como INAES desde 2004 hasta octubre 2016 en función a los porcentajes vigentes por el régimen de coparticipación federal, a saber:

Cuadro 1: Recaudación y destino de los fondos

Año	A INAES	ATN	Bs As	Catamarca	Córdoba	Corrientes	Chaco	Chubut
2016 (*)	22.204.471	155.996,00	1.944.308,87	243.865	786.166	329.132	441.685	140.023,26
2015	23.299.492	163.689,00	2.040.193,18	255.891	824.936	345.363	463.467	146.928,56
2014	15.625.587	109.776,50	1.368.236,51	171.611	553.235	231.615	310.820	98.536,26
2013	12.455.035	87.502,00	1.090.610,75	136.790	440.980	184.618	247.752	78.542,50
2012	10.341.570	72.654,00	905.547,69	113.578	366.151	153.291	205.712	65.214,81
2011	9.972.696	70.062,50	873.247,65	109.527	353.091	147.823	198.374	62.888,66
2010	7.189.309	50.508,00	629.523,53	78.958	254.543	106.566	143.008	45.336,38
2009	5.821.421	40.898,00	509.746,05	63.935	206.112	86.290	115.798	36.710,37
2008	5.048.017	35.464,50	442.023,78	55.441	178.729	74.826	100.414	31.833,22
2007	4.660.852	32.744,50	408.122,14	51.189	165.021	69.087	92.712	29.391,73
2006	4.181.166	29.374,50	366.119,01	45.920	148.037	61.977	83.171	26.366,79
2005	3.887.305	27.310,00	340.387,42	42.693	137.633	57.621	77.325	24.513,67
2004	4.443.926	31.220,50	389.127,25	48.806	157.340	65.871	88.397	28.023,77

Fuente: Elaboración propia en base a los informes de recaudación de AFIP y los porcentajes de la ley 23.548. (*) Los datos son hasta octubre inclusive

Año	Entre Ríos	Formosa	Jujuy	La Pampa	La Rioja	Mendoza	Misiones	Neuquén
2016 (*)	432.306	322.311	251.539	166.271	183.325	369.208	292.467	153.666,04
2015	453.625	338.206	263.944	174.471	192.366	387.416	306.890	161.244,14
2014	304.219	226.814	177.011	117.007	129.008	259.817	205.813	108.136,88
2013	242.491	180.792	141.094	93.266	102.831	207.098	164.052	86.195,07
2012	201.343	150.114	117.152	77.440	85.382	171.956	136.214	71.568,84
2011	194.162	144.759	112.974	74.678	82.337	165.822	131.356	69.016,05
2010	139.971	104.357	81.443	53.835	59.356	119.541	94.694	49.753,61
2009	113.339	84.501	65.947	43.592	48.063	96.796	76.677	40.287,15
2008	98.281	73.275	57.185	37.801	41.678	83.937	66.490	34.934,80
2007	90.744	67.655	52.800	34.901	38.481	77.499	61.391	32.255,43
2006	81.404	60.692	47.366	31.309	34.521	69.523	55.072	28.935,76
2005	75.683	56.427	44.037	29.109	32.094	64.637	51.202	26.902,10
2004	86.520	64.506	50.342	33.277	36.690	73.892	58.533	30.754,19

Año	Río Negro	Salta	San Juan	San Luis	Santa Cruz	Santa Fe	Santiago del Estero	Tucumán
2016 (*)	223.401	339.364	299.289	202.084	140.023,26	791.282	365.797	421.221
2015	234.418	356.100	314.048	212.050	146.928,56	830.304	383.837	441.994
2014	157.210	238.815	210.613	142.209	98.536,26	556.836	257.416	296.419
2013	125.311	190.358	167.878	113.354	78.542,50	443.849	205.185	236.273
2012	104.047	158.056	139.391	94.119	65.214,81	368.534	170.367	196.181
2011	100.336	152.419	134.420	90.762	62.888,66	355.388	164.291	189.183
2010	72.332	109.879	96.903	65.430	45.336,38	256.199	118.437	136.382
2009	58.570	88.972	78.466	52.981	36.710,37	207.453	95.902	110.433
2008	50.788	77.152	68.041	45.942	31.833,22	179.892	83.161	95.761
2007	46.893	71.235	62.822	42.419	29.391,73	166.095	76.783	88.417
2006	42.067	63.903	56.357	38.053	26.366,79	149.001	68.881	79.317
2005	39.110	59.412	52.396	35.379	24.513,67	138.529	64.040	73.743
2004	44.711	67.919	59.899	40.444	28.023,77	158.364	73.209	84.302

Respecto al destino que el INAES así como cada provincia deberán darle a los fondos, la ley 23.427 establece obligaciones sólo para la parte correspondiente a la Nación ya que el hoy INAES deberá conceder préstamos a tasas preferenciales a cooperativas, otorgar recursos para cumplir con los objetivos de la ley, elaborar y ejecutar programas de formación de cooperativas de productores y fabricantes para promover las exportaciones.

Pero cuando se refiere a las provincias, la ley las invita a dictar normas para “destinar los recursos”, sin aclarar o promover un destino específico, de esta manera deja librada la posibilidad a que existan provincias que reciban los recursos y no los destinen a los fines de la ley. Esto fue advertido por los Senadores al momento de la sanción de la norma ya que, por ejemplo, el Senador Martiarena por Jujuy advertía que:

“-(...) mientras ellas no dicten la ley, ¿a dónde van a aplicarse los fondos que recaude la nación en virtud de esta norma legal?. ¿A “Rentas generales”, a gastos generales de la administración, a sueldos? No sabemos, porque esto no queda establecido en la ley.”

Este hecho motivó a la Diputada BELOUS, Nélica a presentar un proyecto de ley² para darle un destino específico a los fondos girados a las provincias por esta ley. A la fecha del presente artículo el proyecto perdió estado parlamentario sin haberse avanzado en este sentido.

Vale aclarar que en el año 2014 la distribución de este fondo a las provincias seguía siendo un interrogante, es así como la Senadora ODARDA presentó 3 proyectos de comunicación³ solicitando informes respecto a la distribución por provincia del Fondo en el período 2003 a 2014, sobre el cumplimiento de la ley 23.427 y sobre los recursos que conformaron dicho Fondo.

Además de lo mencionado, el 3 de marzo de 2000, mediante el decreto 194/2000, el presidente de la Nación, por entonces Dr. Fernando de la Rúa, decretó que las

² Expediente 5434-D-2010

³ Expedientes 3905/14; 3906/14 y 3907/14

obligaciones del Fondo para Educación y Promoción Cooperativa queden comprendidas en el régimen del decreto 93/2000 por el cual se creaba un régimen de consolidación de tributos y de recursos de la seguridad social, de esta manera lo recaudado y destinado a la Nación perdía totalmente su destino. No fue sino hasta el año 2003 a meses de haber asumido el nuevo gobierno que el Congreso dicta la ley 25.791 en donde los recursos que corresponden a la Nación vuelven a la órbita del INAES teniendo este la obligación de aplicarlos a los fines de la ley.

La mirada desde el sector cooperativo

Desde el sector se han encontrado respuestas en el Congreso Argentino de las Cooperativas (CAC) del año 2004, ya que allí se emitió un documento conjunto entre las dos mayores confederaciones cooperativas de la Argentina, a saber CONINAGRO y COOPERAR. En las conclusiones de este congreso se propuso:

*“Exigir que los recursos generados por la recaudación del fondo de educación y promoción cooperativa sean orientados y administrados conforme se refiere en el punto 5.7. **Se recomienda que el Estado Nacional inste a las provincias a utilizar los recursos que reciben por coparticipación de este fondo exclusivamente para los fines antes descriptos, previéndose el bloqueo de las remesas en caso de incumplimiento. Resulta indispensable que la alícuota aplicada tenga en cuenta la capacidad contributiva de las cooperativas y que esta contribución especial no encuentra analogía con otros tributos que gravan al sector lucrativo. Ante la concreta pretensión estatal de gravar las participaciones y tenencias accionarias que muchas cooperativas legítimamente tienen en sociedades y/o fondos de inversión (en muchos casos producto de reglamentaciones que así lo obligaban), debe sostenerse su no gravabilidad, atento a no integrar la base imponible sujeta a la tributación creada pro la ley 23.427 y modificatoria; manteniendo la exención prevista en el artículo 9 de la misma ley, ya que la misma mantiene plena vigencia. Durante el transcurso de los debates del Congreso fue sancionada la ley 25.879 que hizo lugar a esta última recomendación, solucionando el problema aquí planteado.”** COOPERAR (2004), punto 2.2.3.2.2 Políticas tributarias nacionales respecto de las cooperativas. Punto b). (el resaltado me pertenece)*

Con respecto al punto 5.7 mencionado en el texto anterior, las conclusiones del CAC decían:

“... Además de las consideraciones de orden legal que pudieran hacerse hacia el régimen vigente, ante la nueva circunstancia que se presenta respecto de la decisión gubernamental de restituir los fondos de la ley N 23.427 a las cooperativas para poder cumplir con la filosofía de dicha

norma, en lo que hace a la educación y promoción cooperativa se considera y propone:

1. Valorar la actitud de la actual conducción política, que está concretando un paso importante en el reconocimiento de la presencia cooperativa en la realidad argentina y a la vez restableciendo el uso de los fondos entre quienes corresponde.

2. Exigir la urgente reestructuración de los mecanismos para la asignación y fiscalización de los recursos a nivel nacional y provincia, con la participación directa y el poder de decisión de los representantes de las dos confederaciones (CONINAGRO y COOPERAR)

3. Comprometer a las provincias para que creen y fortalezcan sus órganos locales de promoción cooperativa. Condicionar a que, transcurrido un tiempo prudencial, la nación suspenda la remisión de estos fondos cuando el propio cooperativismo de la provincia haga conocer que estos recursos no están disponibles en el órgano provincial para los fines previstos por la legislación.

4. Revisar a corto plazo las pautas que establece la ley N 23.427..."

Como analizamos a lo largo de este trabajo, las demandas del sector en lo que respecta a la contribución tienen que ver con la aplicación que se da en las provincias, la participación del sector en la asignación y fiscalización de los recursos y con revisar las pautas de la norma sin aclarar en qué sentido. A su vez se reconocen los avances en la materia de los años 2003 y 2004, "repatriación" de los fondos nacionales al INAES y la modificación de la norma para eximir las tenencias accionarias.

Recientemente, con la sanción de la ley que crea el Régimen de Fomento de Inversiones para la Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, el sector cooperativo intentó, sin resultados, modificar dicho proyecto a los efectos de lograr que el cómputo del impuesto a los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones efectivamente ingresado por las Pymes cooperativas opere contra la Contribución Especial sobre el Capital Cooperativo y así beneficiar a estas entidades de la misma manera que se beneficia a las Pymes no cooperativas⁴.

⁴ Vale aclarar que las Pymes no cooperativas podrán computar dicho monto como pago a cuenta del impuesto a las ganancias, en el caso de las cooperativas este beneficio sería de imposible aplicación ya que cuentan con una exención subjetiva sobre dicho impuesto.

Análisis Jurisprudencial

A continuación se analiza el comportamiento de la justicia argentina en distintos fueros desde la creación del fondo, al respecto es válido mencionar la escasa judicialización de la litigiosidad existente, como así también que la mayoría de los fallos judiciales giran en torno a dos temas centrales:

- a) Aplicación de la exención prevista en la norma sobre acciones o participaciones alcanzadas por un impuesto que ya no se encuentra vigente.
- b) Desde qué ejercicio corresponde la aplicación de la alícuota incrementada en el año 1999.

Esto no hace más que vislumbrar que el debate brindado en el ámbito judicial no se ha detenido a replantearse si la contribución existente cumple los fines que se tuvieron en miras para su creación.

A continuación podemos ver un cuadro que refleja lo mencionado precedentemente.

Cuadro 3: Resumen de fallos vinculados a la Contribución Especial sobre el Capital Cooperativo

Fecha	Tribunal	Autos	Tema central discutido
05/02/2014	Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A	Río Uruguay cooperativa de seguros LTDA s/ recurso de apelación - impuesto a la ganancia mínima presunta	Superposición de tributos al abonar el impuesto a la ganancia mínima presunta
21/02/2013	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sal IV	Copan Cooperativa de Seguros Limitada c/DGI	Si corresponde aplicar la exención respecto a acciones y participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales
05/07/2011	Tribunal Fiscal de la Nación. Capital Federal, CABA	Cooperativa Eléctrica de Crédito, Vivienda y otros Servicios Públicos de Villa Gesell s/ Recurso de apelación - impuesto fondo para la educación y promoción cooperativa	Si corresponde la aplicación de una multa si se acogió a un régimen de facilidades de pago
11/11/2003	Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal Sala IV	Cooperativa Integral San Jose Ltda.	Si corresponde aplicar la exención respecto a acciones y participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales
08/09/2003	Corte Suprema de Justicia de la Nación	Treinta y Uno de Julio Cooperativa de Credito c/ Administración Federal de Ingresos Públicos	Si corresponde aplicar la alícuota incrementada

02/09/2003	Tribunal Fiscal de la Nación Sala B	Cooperativa Tabacalera de Misiones Ltda.	Si corresponde aplicar la alícuota incrementada
14/02/2003	Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B	De los Arroyos Cooperativa de Emprendimientos Múltiples Ltda	Si corresponde aplicar la exención respecto a acciones y participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales
30/10/2002	Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B	Cooperativa Integral Coinag Ltda s/Recurso por retardo de repetición	Si corresponde aplicar la exención respecto a acciones y participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto sobre los capitales

Fuente: Elaboración propia en base a los fallos referidos a la materia en examen

La aplicación específica de la Contribución

La Base Imponible sobre el capital cooperativo surge de una diferencia entre el activo y el pasivo computable al final de cada período anual, sobre dicho monto es posible realizar ciertas deducciones al capital imponible como reembolso de gastos y remuneraciones a miembros del Consejo de Administración y Síndicos; habilitaciones y gratificaciones al personal pagadas o puestas a disposición dentro del quinto mes posterior al cierre y el retorno en efectivo de excedentes votado en asamblea que trate el balance. Sobre dicho monto se aplica una alícuota del 1,25% (en el primer ejercicio posterior a la aplicación a la ley) y luego del 2% para los siguientes ejercicios. Sobre este monto se calcularán los 11 anticipos a abonar en el período siguiente.

Recientemente mediante la RG 3881/16 de AFIP se aumentó el importe a partir del cuál se genera la obligación de ingreso de los respectivos anticipos llevándolo de \$45 (fijado en el año 2006) a \$500.

Por otro lado, es importante recalcar que el mínimo no sujeto a contribución es de \$908,68 para el primer ejercicio y de \$750,65 para los siguientes ejercicios. Estos montos fueron fijados en el año 1992 y no han sido actualizados hasta la fecha, por lo que en la actualidad tributan la Contribución aquellas entidades cuya base imponible es de \$72.694,40 para el primer ejercicio y de \$37.532,50 para los restantes ejercicios. Además vale aclarar que aquellas entidades que reciban bienes a título gratuito tributan sobre dichos bienes la mencionada Contribución a pesar de que éstos, por la propia ley de cooperativas, deben ser destinados a una reserva especial irrepartible

cuyo destino final será el hoy INAES o el Fisco Provincial, según el domicilio de la entidad, con destino a promoción del cooperativismo.

Este hecho sumado al otorgamiento de subsidios al sector cooperativo, en especial en Programa Ingreso Social con Trabajo, generó inconvenientes a estas entidades que deben tributar la Contribución Especial sobre el Capital Cooperativo sin tener los suficientes recursos para poder afrontar dicho pago. Esto motivó la presentación de un proyecto de ley por parte de la Senadora FELLNER⁵ en el año 2014 reproducido en el 2016, a los efectos de que los bienes recibidos a título gratuito estén exentos de la mencionada contribución.

Una mención aparte merece la posibilidad que tienen las cooperativas, en virtud del Decreto 1364/04 de computar como crédito de la Contribución Especial o, de corresponder, de sus respectivos anticipos el 34% del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operaciones, ingresado por cuenta propia o, en su caso, liquidado y percibido por el agente de percepción.

Algunas reflexiones finales

Las cooperativas tienen una especificidad propia, entre los tipos jurídicos existentes es uno de los más democráticos que existen ya que se basa en principios específicos como el de un socio un voto, solidaridad, ayuda mutua, entre otros. Su finalidad no está vinculada con el lucro sino con el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios. En este sentido, resulta menester crear un régimen tributario acorde a las características de este tipo de entidades.

El sector cooperativo y su fortalecimiento resultan de vital importancia en el desarrollo del país, si bien existen voces⁶ que consideran que esto genera una distorsión en el

⁵ Expediente S-1858/14 y S-175/116

⁶ Esto suele ser sostenido sobretodo en lo que refiere a Cooperativas de Trabajo vinculadas a los servicios de seguridad privada ya que las empresas que se organizan como Sociedades Anónimas o Sociedades de Responsabilidad Limitada consideran que competir con empresas cooperativas (cuyo régimen previsional es diferente así

mercado beneficiando a un sector en detrimento de otro, lo cierto es que existen razones de índole económica así como social para sostenerlo y fomentarlo. En el primer orden se encuentran las diversas externalidades positivas que genera la promoción de un sistema basado, por ejemplo, en la eliminación de los intermediarios tal como pretende el cooperativismo de consumo entre otros, esto redundaría en una mejora en los precios de los productos al consumidor final incentivando el consumo y la producción, otra motivación económica se deriva del constante crecimiento patrimonial que el cooperativismo brinda a la sociedad, ya que todos los años debe destinar un porcentaje de su resultado anual a reservas que son irrepartibles entre los asociados y que en caso de disolución de la entidad, deberán ser destinadas al erario público⁷. Entre las motivaciones de índole social que podemos encontrar se destacan las obligaciones que el cooperativismo tiene para con la comunidad en la promoción de una sociedad bajo los valores de la solidaridad y la ayuda mutua o el constante ejercicio de la igualdad entre seres humanos, representado en el principio cooperativo de un socio un voto.

La creación de una contribución como la aquí analizada que bajo esa denominación no esconde otra cosa que un tributo atenta contra el crecimiento de estas entidades y el fomento de las más pequeñas. Habrá que analizar si es esta la manera adecuada de financiar al sector o si hay que pensar en otros mecanismos con o sin intervención estatal.

Tal como lo señalan las confederaciones más importantes de la Argentina, COOPERAR y CONINAGRO, las pautas del fondo para la promoción y educación

como algunos aspectos del régimen impositivo), las ubica en una situación de desventaja.

Es importante aclarar que en éstos reclamos no se tienen en cuenta el carácter social de las cooperativas, sus obligaciones con respecto a la sociedad y la desventaja en términos regulatorios (sobre todo burocráticos) que tienen estas entidades en comparación con, por ejemplo, las sociedades anónimas. Para ampliar este aspecto se sugiere ver FESER (2013)

⁷ Según la ley de cooperativas, el sobrante patrimonial en caso de liquidación tiene un destino desinteresado, esto es debe ser ingresado a los recursos del INAES o del Fisco Provincial, según el domicilio de la cooperativa con destino a promoción del cooperativismo (ver art 95 y 101 ley 20337)

cooperativa deben ser revisados, esta revisión, desde nuestro punto de vista, debe darse bajo estándares que impliquen una justicia para el sector y fortalezcan a las cooperativas de escasos recursos creadas por la promoción de programas sociales o la lucha de trabajadores que se encuentran recuperando su fuente laboral. De la experiencia y la riqueza de las entidades más “exitosas” en términos económicos se deberían extraer recursos que alimenten al sector de una manera endógena para garantizar su permanencia de manera independiente a cualquier gobierno y sobre todo ante aquellos gobiernos que han atentado contra el sector.

Quizás una forma inmediata de contribuir a estas premisas puede estar relacionada con elevar los mínimos no imponibles que desde el año 1992 no son modificados.

Otro aspecto que requiere una revisión está relacionado con los bienes recibidos a título gratuito por entidades vinculadas a programas sociales. La simple incorporación al patrimonio de estas entidades de bienes de no muy elevado monto generará la obligación de pago de esta contribución endeudando a entidades que por sus orígenes y por ser cooperativas emergentes no deberían tributarla.

Pero no sólo esta contribución debe ser revisada, mucho más resta por hacer en materia tributaria para el sector, comenzando por la exclusión en el impuesto a las ganancias, el correcto tratamiento del IVA en las cooperativas de consumo, recuperar la exención en el impuesto a los débitos y créditos bancarios, trabajar para un correcto encuadre en las provincias que gravan el acto cooperativo con el impuesto a los ingresos brutos y sellos, todos estos aspectos deben ser analizados a los fines de contribuir al fortalecimiento del sector y sobre todo a las entidades emergentes.

Recursos:

Bibliografía

AFIP (2016) Estadística Tributaria. Año 2016 – hasta octubre-. Disponible en <http://www.afip.gov.ar/institucional/estudios/>

AFIP (2015) Estadística Tributaria. Año 2015. Disponible en <http://www.afip.gov.ar/institucional/estudios/>

AFIP (2014) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año XI, N 39, Marzo 2014. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar.

AFIP (2013) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año X, N 35. Mayo 2013. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar

AFIP (2012) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año IX, N 31. Febrero 2012. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar

AFIP (2010) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año VII, N 23. Enero 2010. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar

AFIP (2008) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año V, N 15. Enero 2008. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar

AFIP (2006) *Informe de recaudación cuatrimestral*. Año III, N 7. Febrero 2006. ISSN 1668-6136. Disponible en www.afip.gov.ar

COOPERAR – CONINAGO (2004) Congreso Argentino de la Cooperación. Disponible en: <http://www.cooperar.coop/sites/default/files/documentos/cac2004libro.pdf> fecha de ingreso: septiembre 2013

CORONELLO, S. (2011) *Régimen tributario argentino*. Capítulo XVII Contribución Especial sobre el capital de las Cooperativas. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

EIDELMAN, J. R. (1988) *Contribución especial sobre el capital de las cooperativas ley 23.427*. Buenos Aires: Ediciones Machi.

FESER, M (2013) *Asimetrías en el tratamiento de los tipos jurídicos entre sociedades anónimas y cooperativas de trabajo*. Revista Idelcoop. Año 2012 - 210

FESER, M y BASAÑES C. (2016) *Una ley desigual. Breve análisis del régimen de Fomento de Inversiones para la Micr, Pequeña, y Mediana Empresa y su vinculación con el sector cooperativo* (artículo en proceso de publicación Revista Idelcoop).

GODOY, R. y BOLLATI A. (2005). *Cooperativa*. Editorial Consultora RQ SRL

Entrevistas

Mansilla, Carlos Andrés. Vocal de Cooperar, Consejero de UNICOOP. (05/2013)

Ricci, Juan. Coordinador Federal INAES (09/2013)

Versiones taquigráficas

Senado de la Nación, sesiones de fecha 30/07/1986; 27/12/1988; 28/12/1988; 29/12/1988; 7/12/1989; 1/04/1992; 2/04/1992; 28/12/1999; 06/01/2002; 15/10/2003; 16/10/2003; 18/03/2004.

Normativa

Ley N° 23.427 (B.O: 3/12/86), sancionada el 15/10/86; promulgada el 4/11/86

Ley N° 23.658 (B.O. 10/01/89), sancionada 29/12/1988, promulgada 30/12/1988

Ley N° 23.760 (B.O. 18/12/89), sancionada 7/12/1989, promulgada parcialmente 14/12/1989

Ley N° 24.073 (B.O. 13/04/92), sancionada 2/04/1992, promulgada 8/04/1992

Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/99), sancionada 29/12/1999, promulgada 30/12/1999

Ley N° 25.560 (B.O. 8/01/02), sancionada 6/01/2002, promulgada 6/01/2002

Ley N° 25.791 (B.O. 11/11/03), sancionada 15/10/2003, promulgada de hecho 10/11/2003

Ley N° 25.879 (B.O. 15/04/04), sancionada 18/03/2004, promulgada de hecho 14/04/2004

Resolución General (AFIP) 2045 (B.O. 03/05/2006)

Proyectos de ley

Diputada BELOUS, Nélida (suministrado por Nadia Finck – asesora)

Senadora FELLNER, Liliana B, Expediente S-1858/14 y S-175/116
Diputados MOUILLERON, Roberto Mario - RIVARA, Raúl Alberto (financiamiento para entidades de grado superior), Expte 3361-D-2012
Senadora ODARDA, María Magdalena, proyectos de comunicación Exptes 3905/14; 3906/14 y 3907/14.

Fallos

TFN – Sala A, “Río Uruguay cooperativa de seguros LTDA s/ recurso de apelación - impuesto a la ganancia mínima presunta”, sentencia del 5 de febrero de 2014, publicado en IMP2014 (junio), 197 - PET 2014 (junio-540), 10, cita online AR/JUR/6680/2014

CNApelContenAdmFed – Sala IV, “Copan Cooperativa de Seguros Ltda. (T. F. 31841-I) c. D.G.I.”, sentencia del 21 de febrero de 2013, publicado en La ley, cita online AR/JUR/2420/2013

TFN – CABA, “Cooperativa Eléctrica de Crédito, Vivienda y otros Servicios Públicos de Villa Gesell s/ Recurso de apelación - impuesto fondo para la educación y promoción cooperativa”, sentencia del 5 de julio de 2011, publicado en Infojus FA11984815.

CNCAF – Sala IV, "Cooperativa Integral San José Ltda. (T.F. 19.896-I) c/D.G.I.", sentencia del 11 de noviembre de 2003, fallo 167.645/02.

CSJN, “Treinta y Uno de Julio Cooperativa de Credito c/ Administración Federal de Ingresos Públicos”, sentencia del 8 de septiembre de 2003, publicado en La Ley, cita online AR/JUR/6491/2003

TFN – Sala B, “Cooperativa Tabacalera de Misiones Ltda.”, sentencia del 2 de septiembre de 2003, publicado en La Ley Online, cita online AR/JUR/3559/2003

TFN – Sala B, “De los Arroyos Cooperativa de Emprendimientos Múltiples Ltda”, sentencia del 14 de febrero de 2003, publicado en La Ley Online, cita online AR/JUR/39/2003

TFN – Sala B, “Cooperativa Integral Coinag Limitada”, sentencia del 30 de octubre de 2002, publicado en ABELEDO PERROT No: 1/70005521-1