

**LAS COOPERATIVAS Y MUTUALES Y LA NO SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE
LOS INGRESOS BRUTOS**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

Buenos Aires, 11 de agosto de 2020

Se dio a conocer una Resolución del DIRECTORIO DEL INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMIA SOCIAL (INAES), del 7/8/2020, en la cual, luego de efectuar una serie de consideraciones que fundamentan a la misma, que compartimos en general, se dispone:

ARTICULO 1°.- *Reafirmese que las cooperativas y mutuales son entidades sin fines de lucro y, por lo tanto, el tributo de ingresos brutos no les es aplicable por encontrarse excluidas en los términos del artículo 9 inciso b) punto 1 de la Ley de Coparticipación.*

ARTICULO 2°.- *Solicítese, por intermedio de la Dirección de Desarrollo Federal Cooperativo y Mutual, a Órganos Locales Competentes y/u Organismos Provinciales que den cuenta mediante notificación fehaciente a las autoridades de los tres poderes provinciales donde tienen asiento lo establecido en el artículo 1° de la presente resolución.*

ARTÍCULO 3°.- *Solicítese, por intermedio de la Dirección de Desarrollo Federal Cooperativo y Mutual, a Órganos Locales Competentes y/u Organismos Provinciales a gestionar y/o asesorar y/o brindar la mediación adecuada con el INAES ante las autoridades provinciales, a fin de agotar todas las instancias administrativas para evitar el cobro de tributo a dichas entidades.*

ARTÍCULO 4°.- *La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina.*

Esta Resolución no produce efecto vinculante con relación al tratamiento impositivo de las cooperativas frente al impuesto, por tratarse de un acto emitido por una entidad que no tiene facultades en materia tributaria.

Sin embargo denota la clara intención de sumarse a la prédica que desde hace mucho tiempo vienen desarrollando dichas entidades con relación a las cooperativas y mutuales, acerca de su condición de sujetos no alcanzados con el impuesto en cuestión.

En dicho marco, frente al escenario actual, en el cual no se han dado las condiciones legislativas que acompañen al discurso proclamado, resultaría oportuno que aprovechando esta iniciativa del INAES las entidades involucradas consideren los pasos a seguir.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Sin perjuicio de los fundamentos volcados por el INAES en la Resolución de marras, expondremos a continuación, como un aporte adicional, los argumentos jurídicos que, en nuestra opinión, explican las razones por las cuales dichas entidades no deben estar sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Las consideraciones expuestas en el presente informe son la síntesis de un trabajo elaborado con destino a las cooperativas y que han sido expuestas hace algunos años por el autor¹.

ACLARAMOS QUE LAS CONCLUSIONES Y SUS FUNDAMENTOS APLICAN TAMBIÉN A LAS MUTUALES, CON LAS ADAPTACIONES FORMALES CORRESPONDIENTES.

I - La especial naturaleza de las cooperativas

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.

No hay cooperador sin cooperativa que la nuclea para su objeto estatutario, ni cooperativa sin cooperadores; la relación es única, no hay doble orden de relaciones, sino una unidad esencial en relación del asociado con la cooperativa.

Uno de los corolarios del carácter cooperativo de tales actos es su indivisibilidad e inseparabilidad de la propia relación entre la cooperativa y sus asociados.

El acto cooperativo está regido en primer término por el derecho cooperativo y en segundo lugar por el derecho común (Civil y Comercial) aplicable a la figura contractual cuya forma asuma.

Uno de los corolarios del acto cooperativo 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 (20.337) y con las normas estatutarias.

En igual sentido la Suprema Corte de la Provincia de Bs. As. en fallos del 9/9/80 y 18/8/81, tuvo ocasión de expresar que 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.

La especificidad de las cooperativas tampoco ha sido ajena a la Organización Internacional del Trabajo según lo pone de manifiesto, amén de su Constitución (Art. 12.3) y de la

¹ Soler, Oswaldo H., Inconstitucionalidad del Artículo 1° de la Ley Bonaerense N° 15.007, Gabinete Universitario de Investigación, Docencia y Extensión sobre cooperativas y Otras Entidades de la Economía Social (GIDECOOP). Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur. Septiembre 2018, Segunda Serie. Publicación N° 35.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Recomendación n° 127 —de 1966—, la más reciente Recomendación n° 193 sobre la promoción de aquéllas, de 2002, que entiende como tales a "una asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común a través de una empresa de propiedad conjunta, y de gestión democrática" (Art. 2°). Añade, asimismo, como elementos de identidad de los entes en juego, "los valores cooperativos de autoayuda, responsabilidad personal, democracia, igualdad, equidad y solidaridad, y una ética fundada en la honestidad, transparencia, responsabilidad social e interés por los demás", y "los principios cooperativos elaborados por el movimiento cooperativo internacional", Declaración sobre la Identidad Cooperativa adoptada por la Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional, en 1995: "adhesión voluntaria y abierta; gestión democrática por parte de los miembros; participación económica de los miembros; autonomía e independencia; educación, formación e información; cooperación entre cooperativas, e interés por la comunidad" (Art. 3° y Anexo).

El artículo 4° de la Ley Nacional de Cooperativas regula el "acto cooperativo" diferenciándolo del acto civil o de comercio, y define que dicho acto cooperativo es el realizado entre las cooperativas y sus asociados y por aquellas entre sí, en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.

El acto cooperativo tiene ínsita en su caracterización la ausencia de lucro, ya que su desenvolvimiento se lleva a cabo, en el caso de las cooperativas de consumo por ejemplo, como "empresa de los propios consumidores" que gestionan, a través de "su" Organización, el aprovisionamiento de bienes y servicios.

Las cooperativas funcionan con un conjunto de valores y objetivos distinto de las entidades comerciales, diversidad societaria que justifica un tratamiento también disímil en materia tributaria, en concordancia, incluso, con las normas de la propia Constitución de la Provincia de Buenos Aires².

Mientras para las empresas no cooperativas el objetivo es la obtención de la máxima rentabilidad posible, para las cooperativas, en cambio, el objetivo es obtener los resultados positivos necesarios para mantener la cuota de mercado prevista, y poder implementar los cambios organizacionales, tecnológicos y estructurales que el crecimiento demanda, a la vez de lograr los niveles de capitalización exigidos por las normativas locales e internacionales.

Con relación a ello, Rubén Alfredo Masón señala, en cuanto al resultado cooperativo, lo siguiente:

En el lenguaje cooperativo, en lugar de ganancias, se habla de excedentes. Y no se trata de una simple elección idiomática, sino de utilizar el término adecuado a la singularidad de un sistema de organización empresarial que reintegra los resultados positivos del balance anual en virtud de su carencia de espíritu lucrativo.

² Soler, Oswaldo H., Impuesto de Sellos porteño. Derogación de la exención a favor de las entidades financieras cooperativas. Crítica. Revista Impuestos de octubre de 2014

Oswaldo H. Soler y Asociados

Los excedentes surgen, fundamentalmente de un exceso en el precio que la cooperativa percibió de sus asociados por la prestación de sus servicios... Los excedentes son de propiedad de los asociados y a ellos deben retornar en la medida que cada uno contribuyó a formarlos, es decir, en proporción a las operaciones realizadas con la entidad, a no ser que los propios asociados decidan aplicarlos al desarrollo de las actividades de la cooperativa o a la implantación de nuevos servicios comunes.³

En lo que atañe al capital cooperativo, Masón⁴ explica:

La ausencia de fin de lucro en la actividad de las cooperativas también está presente en los principios doctrinarios y en las normas legales que regulan el rol del capital en esas entidades.

En primer lugar, el capital no tiene poder decisorio en una cooperativa, ya que en ella es “el ser” y no “el tener” lo que otorga derechos políticos a sus asociados, tal como surge de la fórmula “un asociado, un voto”.

Tampoco el capital es en las cooperativas el “embudo” al que caerá todo el resultado de la gestión, como sucede en las empresas lucrativas.

Los titulares de las cooperativas no tienen derecho alguno sobre el resto de los rubros componentes del patrimonio neto de la entidad, como sucede en las empresas lucrativas, donde los dueños del capital son también dueños de las reservas y de los resultados.

Respecto a las reservas cooperativas aclara el autor citado⁵ que *revisten el carácter de irrepartibles entre los asociados aun en caso de disolución de la entidad.* Y, finalmente, con relación al acto cooperativo sostiene que dicho acto *implica la existencia de un solo sujeto económico, aunque se trate de dos personas jurídicamente distintas (la cooperativa y el asociado), ya que ambos persiguen el mismo objetivo transaccional.* Este es el criterio que sigue la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, aprobada por el Consejo Consultivo de la región Américas de la Alianza Cooperativa Internacional en reunión realizada en San José (Costa Rica) el 22 de julio de 2008.

Las cooperativas tienen su propia Autoridad de Aplicación (arts. 105 y ss. Ley de Cooperativas, hoy Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social) son de gobierno democrático, sintetizado en la expresión: 1 hombre = 1 voto, (art 2) y son Sujetos de Derecho (art. 2 “in fine”) desde hace 45 años (B.O.: 15-05-1973). Esta última caracterización se correlaciona actualmente con el rango de admisión de las cooperativas como Personas Jurídicas Privadas, establecido por el art. 148 inciso g) del Código Civil y Comercial de la Nación, que las distingue tanto de las sociedades como de las asociaciones otorgándoles una naturaleza “sui generis”.

Las cooperativas integran la denominada Economía Social, junto con las Mutuales, Asociaciones Civiles, Fundaciones y otros entes afines, cuyo objetivo o propósito es el servicio y no el lucro. Se diferencian, así, de la Economía Estatal o Pública, Integrada por Sociedades y/o Empresas del Estado, sean nacionales, provinciales o municipales, y de la Economía

³ Masón, Rubén Alfredo, *Tributación cooperativa: Ley bonaerense 13360*, Ed. Intercoop, 2018, pág. 30.

⁴ Op. ant. pág. 31

⁵ Op. ant. pág. 32

Oswaldo H. Soler y Asociados

Privada, también conocida como economía capitalista, integrada fundamentalmente por Sociedades Comerciales cuyo objeto es obtener un lucro, ~~la~~ ganancia o rentabilidad o utilidad.

La hermenéutica orientada a establecer el hecho imponible abstracto, enfatiza la conceptualización del negocio jurídico recogiendo las normas y doctrinas del derecho privado, entroncándolas con el derecho tributario. Esto importa reconocer que normalmente la intención jurídica es coincidente con la intención empírica.

Por su parte Araujo Falcao y Francisco Martínez⁶, también repararon en la existencia de tal coincidencia. Basado en que el negocio jurídico no es una declaración de voluntad vacía de contenido, Francisco Martínez opina que tratándose de los negocios jurídicos que interesan al derecho tributario, es decir, aquellos cuyo contenido o materia tiene naturaleza económica, lo normal es que las circunstancias económicas inspiradoras de la imposición estén presentes en el negocio que el legislador prevé. De ahí también que considerarlas como presupuestos o vincularlas de alguna manera a él, no significa otra cosa, normalmente, que definir la "fattispecie" por el negocio mismo o vincularla al propio negocio. En el mismo sentido, Araujo Falcao sostiene que en el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o intentio facti, corresponde una intención jurídica o intentio juris adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica.

Jorge Mosset Iturraspe en su publicación *Derecho y Economía* (Revista de Derecho Privado y Comunitario, Editorial Rubinzal - Culzoni N° 21, págs. 105 a 125) opina que en la relación entre ambos saberes, jurídico y económico, hay que lograr una interpretación jurídica de la economía y a su vez una interpretación económica del derecho para lograr un equilibrio entre las reglas de conducta y la realidad del mercado.

Cuando el derecho tributario se refiere a institutos de otras ramas jurídicas sin definirlos, por no apartarse expresamente de la conceptualización que de ellas hacen las otras ramas, el intérprete debe recurrir a éstas a fin de efectuar el encuadre que permita individualizarlos, procurando que el propósito de la ley fiscal se cumpla. Tal es el caso de las cooperativas, las cuales están perfectamente conceptualizadas y definidas por las leyes positivas extra tributarias, las cuales le otorgan una especial naturaleza jurídica y económica.

Es esa especial regulación de la actividad cooperativa la que explica la no sujeción al impuesto con relación a los actos jurídicos que realizan con sus asociados, pues es claro que por su especial naturaleza y la actividad que realizan las cooperativas (*intentio facti*) no encuadra en la *intentio juris* del hecho imponible del impuesto.

Al no perseguir propósitos de lucro, porque la ley N° 20.337 manda retornar a sus asociados, en proporción a los servicios utilizados por cada uno, los importes percibidos en exceso de su costo estricto, los actos cooperativos no tienen en definitiva, connotación onerosa. Ello es así, más allá de que celebren contratos con sus asociados pues, en el fondo, la realidad económica

⁶ ARAUJO FALCAO, AMILCAR, "El hecho generador de la obligación tributaria", p.18 y MARTINEZ, FRANCISCO, "El criterio económico y la importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica y la intención jurídica", en Derecho Fiscal, Vol. XX-B, p. 829 y sigs.

subyacente exhibe la ausencia de tal condición al no perseguir la Cooperativa propósito de lucro, conforme con las prescripciones de la ley de cooperativas.

II - El principio de capacidad contributiva en materia tributaria.

La capacidad económica es la aptitud para contribuir y, en virtud de ello, la razón de ser, fundamento o causa que justifica y legitima constitucionalmente la creación del impuesto. Por otra parte, es la medida o proporción de cada contribución individual. En dicho contexto, su reflejo se expande tanto al hecho imponible cuanto a la base imponible del gravamen.

El principio de la capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Debe existir una relación efectiva entre la prestación imputada y el presupuesto económico considerado.

Al decir de Moschetti la exigibilidad del tributo se encuentra estrecha y necesariamente ligada al concepto de capacidad contributiva, la que se refiere a una actitud efectiva y por lo tanto existente en concreto, cierta y actual; de ahí que, añade, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias⁷.

El principio de capacidad contributiva como derivación del principio de igualdad en la imposición obliga al legislador a actuar conforme al principio de razonabilidad. El Estado debe actuar con ajuste a las limitaciones representadas por los derechos y garantías de rango constitucional, entre las que se cuenta la capacidad contributiva como derivación del postulado de justicia, el que se encuentra establecido en el artículo 16° de la Constitución Nacional al expresar que todos los habitantes de la Nación son iguales ante la ley, añadiendo que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Hace ya varias décadas el maestro Dino Jarach identificó a la causa jurídica del tributo con la naturaleza sustancial del hecho imponible. Es decir, reconoció el vínculo necesario entre el hecho elegido para someterlo a imposición y, por lo tanto, generador de la obligación en caso de producirse, y el criterio político del legislador que ve en dicho hecho de la vida real y sólo en dicho hecho, la medida justa de la capacidad contributiva, lo que admite otorgarle legítimamente la categoría de supuesto legal de la imposición. La capacidad contributiva es, pues, un dato preexistente, razonable y revelador, que sirve a los legisladores para elegir las situaciones de hecho que habrá de gravar.

Capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza arbitraria e irracional, sino solo aquella potencia económica que resulte idónea para concurrir a los gastos públicos.

El objeto de la imposición debe verse en la clara intención de obtener ventajas económicas derivadas de las prestaciones recíprocas a las que las partes se comprometen. En dicho contexto, la creación de un tributo queda legitimada siempre que el mismo alcance a

⁷ Moschetti, Francisco, "El principio de capacidad contributiva", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 303 y ss.

exteriorizaciones de capacidad contributiva. Pero tales exteriorizaciones, para que puedan dar lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, deben representar genuinas manifestaciones de riqueza en el sentido de que, en sí mismas, denoten verdaderas pautas de enriquecimiento queridas por los particulares. Esto no se da en las operaciones realizadas entre las cooperativas y sus asociados.

La cooperativa es una entidad singular y específica, y así debe reconocerse de cara a la norma tributaria. Por su naturaleza jurídica y fin económico, reclama un tratamiento tributario específico, considerando que su capacidad económica no puede apreciarse con los mismos parámetros aplicables a la empresa privada mercantil, porque se diferencia en su forma jurídica, función social y económica⁸. El tratamiento específico al que se alude debe ser el de exclusión del impuesto, por no darse a su respecto las condiciones de gravabilidad que determinan la legitimación de dichos tributos, cuya causa es la capacidad contributiva.

Las cooperativas no están sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos pues, por su naturaleza, los actos que realicen con sus asociados no encuadran en la definición del hecho imponible, el que tiene a la "onerosidad" como uno de sus fundamentos liminares.

III - El principio fundamental de solidaridad

El principio de solidaridad, impregnado de altos componentes de igualdad social, es uno de los valores y principios constitucionales. Así, desde un punto de vista constitucional, una de las dimensiones de la solidaridad, se encuentra fuertemente presente en el respeto, protección y garantía de los derechos humanos, adquiriendo por esta vía, un valor y naturaleza netamente jurídica.

Tal como señala Gonzalo Aguilar Cavallo⁹, desde el punto de vista de los derechos humanos, en virtud de su efecto corrector de las desigualdades que se presentan como dato de la realidad, la solidaridad tiende a igualar, a reconocer y garantizar derechos a las personas, los cuales apuntan a lograr una equiparación. Por tanto, la solidaridad tiende -por la vía de los derechos- a alcanzar la realización de la justicia social. Este intento, mediante el reconocimiento y garantía de los derechos de los individuos, particularmente de sus derechos económicos, sociales y culturales, de lograr un bienestar general y generalizado, según un estándar mínimo para todos -individuos y grupos-, protegiendo a los más vulnerables o desprotegidos, se fundamenta en el bien común como fin esencial del Estado. El bien común es un principio fundamental del orden jurídico y es un requisito esencial para la realización plena de todos los individuos, tanto en su existencia en una comunidad estatal como extraestatal.

Claudia Delisio¹⁰ nos dice que *la solidaridad es una condición indispensable para la existencia de la sociedad; desde el principio de los tiempos su práctica surgió para satisfacer las necesidades elementales: conseguir alimentos, construir el refugio, cuidar el fuego, defender*

⁸ ROSEMBUJ, T., *La empresa cooperativa*, pág. 118.

⁹ Gonzalo Aguilar Cavallo. Principio de solidaridad y Derecho Privado: Comentario a una sentencia del Tribunal Constitucional (Chileno). <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122008000200017>

¹⁰ https://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/Claudia_Delisio-Cumbre_Mxico_eje3.pdf

Oswaldo H. Soler y Asociados

la vida.

En el transcurso de la historia y como resultado de la experiencia social, la solidaridad pasa de ser una conducta primaria a la categoría de valor universal.

Así, la cultura solidaria se expresa cotidianamente a través de múltiples formas, pero siempre con la condición de ser un acto de ida y vuelta: dar y recibir el pan, los afectos y los frutos del trabajo. Y también respaldar las causas justas o aunar voluntades para el bien común. Esto es la ayuda mutua y el esfuerzo propio. En eso radica la esencia de la cooperación, organizar la economía a partir de la solidaridad con fines humanistas y en función de un desarrollo sustentable.

La solidaridad es indispensable como amalgama de la organización social y el cimiento fundamental de una vida digna y justa para todos.

Los valores en que se sustenta la cooperación hacen posible vislumbrar una mayor equidad social y a nivel macroeconómico en un contexto de economía global constituyen un antídoto contra la exclusión social.

La solidaridad cooperativa reconoce la importancia del otro como persona. Se relaciona íntimamente con la virtud de la “empatía” que nos permite ponernos en el lugar del otro de tal manera que percibamos su marco interior con los componentes emocionales que le pertenecen, como si uno estuviese dentro suyo, aunque no perdamos nuestra condición de observador.

La solidaridad y la empatía están relacionadas íntimamente con la justicia. Si se quiere ser justos en la apreciación de la necesidad ajena se debe estar dispuesto a comprenderla correctamente. La comprensión se vuelve así una condición de la justicia. Tratar a todos por igual implica hacerlo con cada uno de modo diferente, atendiendo a sus propias particularidades.

Las cooperativas tienen por objeto ayudar a que sus miembros puedan atender sus necesidades y aspiraciones socioeconómicas. Promueve la equidad y la igualdad.

La historia del hombre nos muestra de qué manera los miembros de la primitiva raza humana compartían entre todos los alimentos que obtenían individualmente. Es decir, no es nuevo el concepto solidario pues se remonta a los albores del hombre en la Tierra. De modo tal que la solidaridad sigue siendo en la actualidad tan esencial como lo fue en el pasado, lo que fue así reconocido por las vigentes Constituciones en todo el mundo y, claro, también por la de las provincias argentinas.

Los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente tienen como contrapartida deberes que, en materia de derechos sociales, se manifiestan en el valor y principio de la solidaridad, en el sentido del deber de contribuir al bienestar general de los miembros de la sociedad.

Oswaldo H. Soler y Asociados

La realización efectiva de los fines de política económica y social asignados por el ordenamiento constitucional al Estado se compeadece con el interés colectivo o social y con el principio básico de solidaridad.

El Estado Social y Democrático de Derecho debe asumir el cumplimiento de los deberes generales. Nos hallamos, pues, ante una solidaridad positiva que ordena a los poderes públicos a realizar acciones positivas tendientes a promover el bienestar general y crear las condiciones para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas.

El fin social de las cooperativas y su influencia positiva en el progreso de la comunidad ha sido reconocido explícitamente por España, Italia, Portugal, Grecia, entre otros países, los cuales han instalado en sus Constituciones mandatos concretos dirigidos a los poderes públicos para que fomenten, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. Eso mismo ha ocurrido en la casi totalidad de las provincias argentinas¹¹. Ello está en sintonía con el Estado social democrático y de Derecho que en nuestro país impera a partir de la reforma constitucional de 1994, en un marco que propugna como valores superiores la libertad, la justicia y la igualdad y cuyos poderes públicos están compelidos a promover para evitar que dicha declaración se quede en mera retórica.

El Estado, pues, debe promover las condiciones que favorezcan el progreso social y económico así como una distribución más equitativa de la renta. El apoyo a las cooperativas es una característica del Estado social por encuadrar perfectamente con su esencia y coadyuvar eficazmente al logro de sus objetivos. En dicho contexto, las cooperativas son idóneas para atender una parte importante de las exigencias y demandas del Estado social.

La circunstancia que las cooperativas mediante su práctica solidaria contribuyan activamente a cumplir el mandato constitucional de la solidaridad expresada en la búsqueda de la igualdad social y el bien común, trae aparejado que el Estado debe reconocerles un trato tributario acorde con su naturaleza, poniéndose al servicio de los más altos objetivos constitucionales.

IV - El principio de legalidad tributaria. No sujeción vs. Exención.

La incidencia tributaria ocurre cuando un hecho de la vida real se encuentra dentro del campo cubierto por la tributación, es decir, cuando a su respecto se verifican las condiciones de gravabilidad definidas por el hecho imponible. Por el contrario, la no incidencia deviene cuando aquel hecho se encuentra fuera del campo de aplicación de la ley fiscal.

Hablamos de exclusión de objeto cuando al hecho fáctico le falta alguna o todas las condiciones que integran el hecho imponible en su versión positiva, es decir sin que a su respecto concorra alguna exención que limite su alcance. Cuando un acto no contiene los elementos necesarios para constituirse en hecho imponible, directamente no entra en la

¹¹ Veintitrés de las veinticuatro jurisdicciones locales incluyen en su Constitución normas de reconocimiento a la función económica y social de las cooperativas. Solamente no existen en la Constitución de la Provincia de Mendoza, ya que su texto vigente fue aprobado hace más de un siglo, el 11 de febrero de 1916, cuando las cooperativas aún no contaban con una ley que las reconociera como sujetos de derecho específicos. Las enmiendas aprobadas en 1965, 1985 y 2005 estuvieron, en su mayor parte, referidas únicamente a temas relacionados con cargos políticos y judiciales.

esfera de la relación jurídica-tributaria, pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva. La exclusión, en tal caso, deviene directamente del precepto definidor del hecho imponible que no ha previsto al hecho fáctico.

Se advierte claramente que la situación jurídica es tener garantizado el derecho a no estar sujeto a la potestad tributaria provincial, con base en una declaración expresa de una ley infraconstitucional que así lo declara por mandato constitucional, y otra muy distinta es no reconocerle a las cooperativas ese derecho que atiende a su especial naturaleza, sometiéndolas a la arbitrariedad del Estado en punto a decidir cuándo las considera gravadas o exentas.

Se trata, en verdad, de una cuestión en la que el Estado no tiene ninguna potestad para resolver en tal sentido. Y esto es así, por aplicación del principio de legalidad según el cual la creación de un impuesto requiere, en primer lugar, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la “circunstancia fáctica” (acontecimiento o hecho susceptible de producirse) que, al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, con relación a una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o “hecho imponible”.

La exención, en cambio, es una herramienta de política fiscal que consiste en otorgar beneficios fiscales para dar adecuada satisfacción a necesidades sociales. En sentido amplio el beneficio fiscal consiste en la concesión de una medida proteccionista que, en materia tributaria, viene a ser un estímulo que se instrumenta a través de un mecanismo desgravatorio del tributo. El incentivo tributario ha sido definido como el estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal¹². Se trata de fomentar una conducta determinada a través de la concesión de un beneficio fiscal. La exención, pues, se fundamenta en razones de política tributaria.

El vínculo jurídico que nace como consecuencia de la exteriorización del hecho imponible, entre el sujeto activo (Estado), facultado a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, y el sujeto pasivo, que debe cumplir con la prestación exigida, constituye la llamada “relación jurídica tributaria”, cuyo objeto es la prestación, normalmente dineraria, conocida genéricamente como “tributo”.

El principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

Con fecha 2.3.2017 la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, en los autos “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Provincia de Tucumán s/inconstitucionalidad” declaró la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos

¹² Soler Roch, “Incentivos a la inversión y justicia tributaria”, Civitas, Madrid, 1983, pág.49.

Oswaldo H. Soler y Asociados

local, respecto de la parte del Código Fiscal local que pretende gravar actividades que no son onerosas.

Dicha sentencia sostuvo que se verificaba en el caso una contradicción de la normativa local con la Ley de Coparticipación Nacional N° 23.548, al que la Provincia ha adherido, y que ha sido incorporada a la normativa local, en cuanto la primera establece en su art.9º inc.b) que, *en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos 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.*

“La esencia misma del derecho intra-federal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”.

El alto Tribunal hizo suyo el razonamiento de la Cámara en cuanto señaló que las cooperativas “son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, a los fines de organizar y prestar servicios (artículo 2, Ley 20.337). De allí que se ha sostenido con acierto que el sistema de economía cooperativa tiene por fin la satisfacción de las necesidades humanas que reclaman los consumidores organizados voluntariamente sobre la base de la ayuda mutua y del esfuerzo propio. Lo que hace pues a la esencia de las cooperativas es el servicio al costo, desprovisto de fin de lucro en la relación que vincula al asociado con la entidad (cfr. Nissen Ricardo A., Curso de Derecho Societario, Ad-Hoc., Buenos Aires, 1998, pág. 515)”, y que “se basan en los principios de solidaridad, autonomía y participación democrática, donde las relaciones entre los asociados se fundan en criterios de igualdad y solidaridad frente a los objetivos económicos y de aumento de beneficio que priman en las sociedades capitalistas”.

Los estados locales, deben ajustar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a los lineamientos expuestos, los cuales claramente excluyen la posibilidad de gravar con aquella gabela a las actividades que carezcan de fines de lucro.

“Si mediante la Ley de Coparticipación Federal se estableció de manera expresa la necesidad de adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las características allí delineadas, donde solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen, claro está que el artículo 214 de la Ley 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, **violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley 23.548.**

En consecuencia, este condicionante establecido por una norma de superior rango, como un tratado de concertación federal de raigambre constitucional, conforme art.75 inc. 2do. de la CN, apunta directamente a la constitución del hecho imponible, sin que en dicho contexto, las jurisdicciones locales adherentes puedan pretender autoinvocarse la facultad de gravar esta

actividad no onerosa, ni neutralizar los efectos de una pretendida gravabilidad a través de la declaración de una exención. Recordemos que toda exención presupone una actividad gravada que de no mediar una decisión de mérito o conveniencia del gobierno local tendiente a neutralizar sus efectos a través de consagrar una exención, la misma habría quedado sujeta a imposición.

Las operaciones realizadas por las cooperativas y sus asociados no entran en la esfera de la relación jurídica-tributaria, pues no tiene lugar el hecho tipificado por la norma impositiva. La exclusión, en tal caso, deviene directamente del precepto definidor del hecho imponible que no ha previsto al hecho fáctico.

En efecto, las cooperativas no están sujetas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos pues los actos que realicen con sus asociados no encuadran en la definición del hecho imponible, el que tiene a la “onerosidad” como uno de sus fundamentos liminares, según hemos dicho precedentemente.

V - Los derechos fundamentales son definitivos e inalterables

El derecho a no estar alcanzadas con el impuesto surge expresamente de la manda constitucional inserta en las Constituciones de casi todas las provincias argentinas, que prevé para ellas un tratamiento tributario acorde con su naturaleza. (Por ejemplo, art. 41° de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires).

La circunstancia de que dicho derecho tenga rango constitucional, por si sola implica que se trata de un derecho fundamental y, como tal, goza de una eficacia tal que no requiere del dictado de una ley infraconstitucional que lo proteja ya que, al tener rango constitucional, su realización no depende de una configuración infraconstitucional. Su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado y de lo ordenado por el artículo 28° de la Constitución cuando dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

En dicho contexto, una vez reconocido a través del propio texto constitucional, el derecho queda asegurado y garantizado ya que éste, por tratarse de un derecho fundamental no es reversible en el plano jurídico, pues sería inadmisibles que una vez reconocido como tal, pudiera dejar de serlo. Este es el denominado principio de progresividad, reconocido por diversos Pactos Internacionales de Derechos Humanos, el cual confirma y homologa la prohibición de limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados parte.

Mientras la exención presupone un interés público que se quiere tutelar sacrificando el interés recaudatorio, la no sujeción, en cambio, no reconoce interés alguno que el legislador haya tomado en consideración al momento de sancionarse la ley que establece el tributo.

El Estado de Derecho nace a la manera de un compromiso mediante el cual quedaban tuteladas formalmente una serie de garantías consagradas constitucionalmente, tales como la

Oswaldo H. Soler y Asociados

división de poderes y el principio de legalidad, así como las garantías materiales (libertad, dignidad, privacidad, inviolabilidad de la propiedad, entre otras). Posteriormente se profundiza el compromiso mediante la atribución a los poderes públicos del deber de proveer al bienestar general, proporcionando a los ciudadanos las prestaciones necesarias y los beneficios sociales que permitan el pleno desarrollo de la personalidad, cuestión esta que no ha quedado limitada a la tutela de las libertades tradicionales, sino que se ha extendido a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Los derechos fundamentales de la persona son anteriores a toda ley positiva. El hombre es persona por su propia naturaleza y anterior a cualquier sociedad. No es la sociedad la que hace racional al hombre ni ella le confiere la libertad y el raciocinio, pues estos atributos los provee la misma esencia de la naturaleza humana.

La labor interpretativa constitucional requiere de una reconstrucción de todo el contenido que establece el complejo normativo de la Constitución; la lectura e interpretación de todo precepto de la carta fundamental debe ser hecho en su contexto, teniendo en consideración los principios, valores, fines y razón histórica del ordenamiento constitucional, lo que le da al juez constitucional, un espacio significativo de movilidad interpretativa e integradora que convierte al juez en protagonista activo y creador, que realiza la mediación entre la Constitución y la situación específica¹³.

La declaración de derechos del siglo XVIII se constituyó en la base sobre la cual se edificó el Estado de Derecho y se desarrolló previamente como reacción al poder ilimitado y arbitrario del Príncipe. En la base del reconocimiento constitucional de esos derechos subyace la intención de que éstos representen un valladar al poder del Estado y, al mismo tiempo, la de garantizar el goce pleno de la libertad individual y el disfrute de todos los derechos inherentes a la persona humana.

Se advierte la existencia de un orden de valores éticos a los cuales debe subordinarse el derecho positivo y el propio Estado a partir del Contrato Social plasmado en las Cartas Fundamentales de los Estados de Derecho, que comporta el compromiso de legislar, en forma general, para el logro de la felicidad pública, y, al mismo tiempo, el deber de garantizar, someterse y respetar los derechos fundamentales que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Los derechos fundamentales son inherentes a la persona humana y a su dignidad y constituyen límites al poder soberano. Esos derechos son y deben ser reconocidos y tutelados por el ordenamiento jurídico, colocando a su titular en situación de exigir su efectivo cumplimiento. El reconocimiento constitucional de los derechos humanos es la principal decisión del Constituyente, en virtud de la cual los valores éticos y políticos de la nación adquieren expresión jurídica.

Es tal la importancia que cabe reconocerle a los derechos constitucionales, que no podría concebirse un Estado constitucional democrático sin la tutela de dichos derechos, los cuales

¹³ Humberto Nogueira Alcalá, "Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional", pág 95.

Oswaldo H. Soler y Asociados

confieren a la persona un status jurídico particular, poniéndolo a resguardo del poder del Estado en salvaguarda de su libertad individual.

Los derechos fundamentales configuran esencialmente al Estado de modo que éste pasa a constituirse en un instrumento al servicio de la dignidad, de los derechos de la persona humana y del bien común.

La dignidad de la persona y sus derechos fundamentales, establecen los valores esenciales en que se cimenta el consenso de la sociedad y legitiman el Estado, además de las garantías básicas para el desarrollo de la República democrática y del Estado de derecho. La denominación de derechos “fundamentales” o “humanos” explicita la prioridad axiológica y su esencialidad respecto de la persona humana. La única fuente de la fundamentalidad de los derechos es su relación con la dignidad humana, ya que son expresión inmediata y positiva de ésta, constituyendo el núcleo básico irreductible e irrenunciable del estatus jurídico de la persona y elementos básicos del ordenamiento jurídico¹⁴.

En un Estado constitucional, tales derechos se erigen en presupuestos básicos para la creación, interpretación y aplicación de otras normas jurídicas del derecho infraconstitucional y, además, actúan como límites al ejercicio de la soberanía del Estado, quien debe respetarlos, contribuyendo a crear las condiciones que permitan a los integrantes de la sociedad su plena realización espiritual y material. El Tribunal Constitucional alemán ha señalado en reiterados fallos que *las normas en que se plasman los derechos fundamentales contienen no sólo derechos subjetivos del individuo frente al Estado, sino que a un mismo tiempo incorporan un orden axiológico objetivo que, en su condición de decisiones constitucionales básicas, vale para todos los ámbitos del derecho, proporcionando directrices e impulsos para la legislación, la administración y la jurisprudencia*¹⁵.

Desde el punto de vista objetivo de los derechos humanos ha dicho el Tribunal Constitucional español que *ellos son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto éste se configura como marco de una convivencia humana, justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de derecho y, más tarde, en el Estado social de derecho o el Estado social y democrático de derecho. Es decir, no sólo constituyen derechos subjetivos de defensa frente al Estado, sino asimismo garantías constitucionales y deberes positivos por parte del propio Estado*¹⁶.

La tutela de los derechos humanos no queda limitada al ejercicio que de ella hagan las personas, pues la garantía de su vigencia también comprende al deber que el Estado debe asumir encaminado a promoverlos.

¹⁴ Humberto Nogueira Alcalá, “Los derechos humanos en el derecho constitucional y su relación con el derecho convencional internacional”, pág. 81.

¹⁵ Cit. Por Stern, Klaus, “El sistema de los derechos fundamentales en la RFA”, Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, N°1, septiembre-diciembre de 1988.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 25/1981 del 14 de julio.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Una vez reconocidos a través del propio texto constitucional, o mediante tratados internacionales de igual rango jurídico, los derechos humanos quedan asegurados y garantizados ya que éstos no son reversibles en el plano jurídico. Sería inadmisibles que una vez reconocidos como valor propio de la persona, pudieran dejar de serlo.

El principio de progresividad, reconocido por diversos Pactos Internacionales de Derechos Humanos, consagra la prohibición de limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Parte o de acuerdo con otra Convención en que sea parte uno de dichos Estados¹⁷, dándole a los derechos humanos un carácter predominante, debiéndose interpretar los puntos de conflicto entre esos derechos y el poder del Estado, del modo que mejor favorezca y garantice a los primeros. La irreversibilidad de los derechos humanos ha sido ampliamente reconocida a nivel internacional consolidándose positivamente a través de los pactos internacionales y de las normas constitucionales en diversos países¹⁸. Así, Armando Hernández Cruz, a podido decir, con relación a la Constitución mexicana: *Cuando hablamos de progresividad de los derechos humanos nos referimos a una vez el ciudadano los ha adquirido, no se pueden disminuir y no puede haber sobre los mismos un retroceso en el contenido... el principio de progresividad significa por una parte, que el Estado se encuentra obligado a establecer los mecanismos necesarios para la satisfacción y goce de los derechos de los seres humanos y por otra, señala que no se pueden suprimir o reducir esos derechos.*

Los derechos fundamentales gozan de una eficacia tal que no necesitan del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, su realización no depende de una configuración infraconstitucional. Su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado y de lo ordenado por el artículo 28° de la Constitución cuando dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio” y su correspondiente artículo 56 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires junto al artículo 57.

La Constitución delimita y fija los límites de los derechos fundamentales y admite su regulación mediante la ley, pero sin que ésta pueda conmovir su contenido esencial, lo que deviene en sendos principios, a saber: la reserva de ley y el respeto al contenido esencial de esos derechos. La reserva de ley, que le confiere al legislador la facultad de limitar o configurar los derechos fundamentales, no implica otorgarle un poder normativo en blanco pues siempre la sanción de la norma debe justificarse en un interés legítimo y, en ningún caso, puede afectar el contenido esencial de los derechos, cuya extensión y alcance no podrá la ley disminuir.

No existe en la Constitución, ni podría existir, norma alguna que faculte a aniquilar un derecho o a deformarlo o transformarlo, haciendo imposible su reconocimiento y ejercicio.

¹⁷ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Artículo 5°. Entrada en vigor, 3/1/1976

¹⁸ ARMANDO HERNÁNDEZ CRUZ, El principio de progresividad en materia de derechos humanos en la Constitución de la Ciudad de México, 05/06/2016. <https://lasillarota.com/opinion/columnas/el-principio-de-progresividad-en-materia-de-derechos-humanos-en-la-constitucion-de-la-ciudad-de-mexico/111671>

Oswaldo H. Soler y Asociados

No debe perderse de vista que la base legitimadora de la sociedad política está constituida por los derechos humanos o fundamentales y ellos son el fundamento último del Estado y el factor decisivo para su existencia, constituyéndose en un límite a la soberanía estatal.

VI – Conclusión

Todos los principios de la tributación desarrollados en el presente trabajo tienen rango constitucional y participan de la noción de derechos fundamentales. Ello debería obligar al Estado provincial a respetarlos cuando ejerce su potestad tributaria a través de leyes que imponen la obligación de contribuir con un impuesto.

Por las razones expuestas, consideramos que la especial naturaleza de las cooperativas y las mutuales fundamenta la no sujeción al impuesto sobre los ingresos brutos.