Título: Desafíos tributarios de las cooperativas agropecuarias en la provincia de Córdoba: tratamiento fiscal en ingresos brutos
Autor: Damiani, María Eugenia - Poggetti, Rocío Soledad
País:
Argentina
Publicación: Revista del Colegio de Abogados de Río Cuarto - Número 3 - Junio 2024
Fecha: 05-06-2024

Sumarios

El vínculo fiscal que han sostenido las asociaciones agrarias con el Estado ha sido complejo y conflictivo a lo largo de la historia argentina. Las negociaciones y los conflictos que se tejieron entre la normativa y la praxis tributaria en Córdoba, en particular entre las cooperativas del sector y el Estado Provincial en torno al alcance y a las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos, es de gran interés. Para comprender el posicionamiento de estas empresas con relación a reconfigurar el alcance de este, realizamos en primera instancia un recorrido histórico que recupera la inserción de las cooperativas agropecuarias en la estructura económica, productiva y comercial de la provincia, al tiempo que advertimos los conflictos más relevantes que se tejieron en materia impositiva en cada coyuntura. Esto nos permitirá profundizar, con posterioridad, en los argumentos constitucionales, jurídicos e impositivos sobre los que se asientan el tratamiento impositivo que reciben las cooperativas agropecuarias en la actualidad.

Palabras clave: cooperativas agropecuarias, tratamiento fiscal, ingresos brutos.

The fiscal link that agrarian associations have maintained with the State has been complex and conflictive throughout Argentine history. In this framework, we are interested in the negotiations and conflicts that arose between tax regulations and praxis in Córdoba, particularly between the cooperatives in the sector and the provincial State regarding the scope and rates of the gross income tax. To understand the positioning of these companies in relation to reconfiguring its scope, we first carry out a historical tour that recovers the insertion of agricultural cooperatives in the economic, productive and commercial structure of the province, while noting the conflicts most relevant that were woven in tax matters in each situation. This allows us to subsequently delve deeper into the constitutional, legal and tax arguments on which the tax treatment that agricultural cooperatives currently receive is based.

Desafíos tributarios de las cooperativas agropecuarias en la provincia de Córdoba: tratamiento fiscal en ingresos brutos

Rocío Soledad Poggetti[1]
María Eugenia Damiani[2]

Introducción [arriba]

En la provincia de Córdoba, el sector agropecuario exportador ha ocupado un lugar relevante dentro del Producto Geográfico Bruto Provincial (PGB) así como en las cuentas fiscales. La agriculturización que comenzó a despuntar hacia la década de 1960, en el marco de la revolución verde (Gras y Hernández, 2009), recuperó esa preeminencia (luego del impasse que se produjo durante el crecimiento de la industria manufacturera). No obstante, no supuso sin más el retorno a situaciones preexistentes, sino que implicó cambios sustanciales en la estructura productiva provincial, en tanto se acompañó de la desarticulación de la trama industrial que se había gestado en torno a la industria automotriz. Este proceso se acentuó entre finales del siglo XX y principios del XXI vinculado a la expansión de la lógica de los agronegocios.

En relación a esta participación, el sector agropecuario realiza un aporte considerable a la recaudación tributaria de la provincia de Córdoba. Ya sea que los ingresos provengan de los impuestos nacionales coparticipables o de los provinciales que graban el patrimonio y las actividades productivas, la recaudación proveniente de estos sectores es clave para el equilibrio de las cuentas fiscales. En el caso de estos últimos, el impuesto a los ingresos brutos (IIBB) es uno de los más importantes. Esto implica, en el marco de un régimen tributario nacional y provincial caracterizado por su complejidad y diversificación, que el Estado se apropia de un importante porcentaje de la renta agraria.

El rol estratégico de los ingresos fiscales provenientes del agro para el equilibrio fiscal ha sido objeto de diversas negociaciones y conflictos entre las asociaciones empresariales y gremiales del agro y los estados nacionales y provinciales (e incluso entre estos). La academia se ocupó de estudiar las disputas en torno a algunos impuestos nacionales como Impuesto al Valor Agregado (IVA), derechos de exportación y otros provinciales como el Inmobiliario Rural (Carini, 2018). En particular, sobre las cooperativas agropecuarias se ha investigado el impuesto a las ganancias (Gleizer, 1999 y 2005) y, de manera más reciente, IIBB (Basañes, 2007; O'Connor, 2022). En general, estos evalúan los conflictos normativos, jurisdiccionales y doctrinarios que subyacen en el gravamen de las cooperativas agropecuarias con IIBB. Las disyuntivas en torno a la imputación de las cooperativas con este impuesto, que grava las actividades lucrativas, derivan de las incongruencias entre la doctrina cooperativa, la normativa tributaria nacional y provincial y la práctica fiscal del fisco cordobés. Esto ha generado diversos litigios judiciales e intervenciones del órgano de contralor de las cooperativas, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), el cual emitió una resolución reforzando la necesidad de que sean declaradas exentas de este impuesto.

En este marco, el objetivo del presente artículo es profundizar en el análisis del tratamiento fiscal que reciben las cooperativas agropecuarias en la provincia de Córdoba, en particular, lo atinente a IIBB. Para ello, utilizaremos fuentes estadísticas públicas y privadas, jurisprudencia nacional, provincial y fallos judiciales. Organizamos los resultados de la investigación en dos momentos. En una primera instancia, recuperamos la trayectoria

histórica de las cooperativas agropecuarias en Argentina y en la provincia de Córdoba, así como los principales debates que se han sostenido a lo largo del tiempo en torno a la imputación con diferentes tipos de impuestos. Esto nos permite concentrarnos, con posterioridad, en la Ley de Coparticipación Federal, su impacto en las cooperativas agropecuarias, en el Código Tributario Provincial, algunos fallos judiciales que versan sobre el tema que nos ocupa y en la Resolución n.° 477/2020 del INAES.

Cooperativas agropecuarias y agronegocios: entre la doctrina y la competitividad [arriba]

Hacia finales del siglo XIX, en el marco de la colonización agraria, comenzó la inserción de las cooperativas agropecuarias en el entramado productivo, comercial y asociativo de la producción agrícola y ganadera pampeana de la mano de proyectos asociativos que nucleaban a los chacareros. Las múltiples formas de resistencias y las luchas abiertas sostenidas por estos productores, de las cuales el grito de Alcorta (1912) fue la más emblemática, fueron espacios de socialización que capitalizaron solidaridades para transformarlas en vínculos asociativos (Olivera, 2015).

La frágil situación económica y financiera que caracterizó a estos primeros emprendimientos se tradujo en un reducido número y en su escasa participación en los volúmenes de comercialización. Los primeros registros indicaron que en 1921 existían 128 cooperativas agropecuarias con 32.000 asociados y si bien en 1938 eran 278, la encuesta de actualización del padrón que llevó a cabo el Registro de Cooperativas demostró que sólo 106 estaban en actividad. Se concentraban en la región pampeana, en particular en los territorios más afectadas a la colonización y evidenciaban un claro predominio de las agrícolas ganaderas de comercialización y las de producción (Lattuada, 2006; González Bollo, 2007).

Inicialmente, las cooperativas estaban reguladas por los Códigos de Comercio y el Civil. Las luchas sostenidas por las cooperativas, Federación Agraria Argentina (FAA) y el partido socialista derivaron en la sanción de la Ley de Cooperativas n.° 13.388/1926 “Régimen Legal de las Cooperativas” (Lattuada, 2006). A pesar de su corta extensión, sentó los fundamentos doctrinarios y normativos que regulan hasta el día de hoy a estas empresas. Esta ley reconocía las particularidades de su forma organizativa al definirlas como “(…) las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios”[3] y sentaba normas de ingreso y egreso de asociados, funcionamiento de los órganos colegiados de gobierno, vínculo asociativo, entre otras cuestiones. A partir de esta y otras normas supletorias, las cooperativas se constituyen como entidades sin fines de lucro, que se gestionan democráticamente por parte de sus asociados y en la que el acto cooperativo transforma la figura de la ganancia (propia de las empresas de capital). El retorno, en todo caso, es una corrección entre el precio de compra de la mercadería del productor y de comercialización que es restituido a este al finalizar el ejercicio económico (Gleizer, 2005).

Luego de la crisis de 1929, el cooperativismo agropecuario se expandió y diversificó. Las políticas de incentivo material y simbólico para estas asociaciones que se articularon durante el peronismo histórico (1946-1955), redundaron en un formidable crecimiento cuantitativo. Ello en el marco de una densa trama de agencias estatales que favorecían su desarrollo a través de cupos preferenciales de exportación, descuentos y bonificaciones,

créditos subsidiados, entre otras medidas. Entre ellas podemos mencionar a la Dirección Nacional de Cooperativas, el Instituto Argentino de Promoción del Intercambio, el Banco de la Nación Argentina (Olivera, 2015). Las cooperativas con este objeto social pasaron de 278 en 1938 a 1483 en 1954 al tiempo que se redujo notablemente el número de cancelaciones. En consecuencia, se profundizó su inserción en el entramado comercial nacional, de modo que hacia finales del gobierno peronista el cooperativismo agrario pasó a representar el 65% del valor de las operaciones en su conjunto (Lattuada 2006; Mateo, 2012; Olivera, 2015). Esto también generó que se difundieran en todo el territorio. Se crearon cooperativas yerbateras, algodoneras, vitivinícolas, entre otras. Al mismo tiempo, se fortalecieron los procesos de integración vertical con la creación de diversas federaciones de segundo grado y la entidad gremial de tercer grado, la Confederación Intercooperativa Agropecuaria (CONINAGRO) (Poggetti, 2020).

A partir de la década de 1970, ese crecimiento se estancó e ingresó, con posterioridad, en una especie de meseta. En el marco de un capitalismo que se tornaba más concentrado y transnacional, las prácticas productivas que comenzaron a difundirse a partir de la "revolución verde"[4] requirieron un conjunto de transformaciones productivas y financieras que no todos los productores y las cooperativas a las que estaban asociados estuvieron en condiciones de realizar. Además, es necesario tener en cuenta que estos procesos se acompañaron de una reestructuración estatal que, entre otras cuestiones, desarmó el tejido de agencias que acompañaban el desarrollo de las cooperativas más vulnerables y favoreció, por el contrario, a las cooperativas agroindustriales y agroexportadoras. Todo ello en un contexto en el que el acceso al crédito se hacía más dificultoso (Olivera, 2017; Plotinsky, 2018).

En este contexto, se reemplazó la Ley de Cooperativas n.° 11.388 por la n° 20.377. Las modificaciones que se introdujeron procuraban incorporar y normar estrategias que formaban parte, de facto, del desenvolvimiento cotidiano de estas asociaciones. La integración de capital complementario, las integraciones y/o fusiones entre cooperativas, la operatoria con terceros no asociados, las cooperativas simplificadas, entre otras, fueron algunas de estas innovaciones. Es decir, los cambios no eran doctrinarios, sino que favorecían la aplicación de un conjunto de estrategias económicas y comerciales que formaban parte de las renovadas lógicas del modelo de desarrollo agrario (Poggetti, 2024).

La década de 1970 fue un momento clave en las disputas con los fiscos nacionales y provinciales en torno a la especificidad tributaria de las cooperativas. Las luchas sostenidas por CONINAGRO y la Confederación de Cooperativas Argentinas (COOPERAR), finalizaron con la exención del impuesto a las ganancias. No obstante, este fue un triunfo temporal ya que se abrieron nuevos hilos de conflicto frente a la posibilidad latente de ser imputadas nuevamente con ese impuesto.[5] En contraposición, las cooperativas estaban gravadas con el impuesto a la educación técnica, al capital y patrimonio, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), a los débitos y los créditos bancarios, con el Fondo de Educación y Promoción Cooperativa (creado en la década de 1980), entre otros. Entre los provinciales, podemos mencionar el inmobiliario rural y el impuesto a las actividades lucrativas (antecedente inmediato del IIBB) (Gleizer, 2005; Merlo, 2018). En el caso de este último impuesto, es posible advertir una gran diferencia en la aplicación de la normativa tributaria entre las provincias ya que distingue entre el ingreso de la cooperativa y el de los asociados, fundamentalmente a través del retorno. Córdoba, por ejemplo, grava ambos

ingresos; Santa Fe exime los ingresos de las cooperativas, pero no el de los asociados; Entre Ríos, sólo el de las cooperativas mientras que Buenos Aires, sólo imputa el ingreso de los asociados[6] (Basañes, 2007).

Los agronegocios acentuaron los procesos de concentración agrícola y, en consecuencia, presionaron aún más sobre las bases sociales de las cooperativas agropecuarias. La aplicación del paquete tecnológico (soja transgénica, agroquímicos y siembra directa) incrementó los costos directos e indirectos, en un contexto de apertura de los mercados de bienes y capitales que favorecían la financiación del sector agropecuario (Gras y Hernández, 2009). Esto disparó el número de hectáreas que eran necesarias para operar con rentabilidad y supuso, en consecuencia, la difusión de nuevas formas de acceso a la tierra y al capital para incrementar la escala de operaciones. Entre 1988 y 2002 se produjo una acentuación en la liquidación[7] de unidades productivas que afectó en lo fundamental al estrato chico y que fue del 39,29% en el departamento Marcos Juárez y de 37,98%[8] en Unión. Por lo general, estos productores vendieron sus unidades, fueron rematadas por los bancos y/o las cedieron en arriendo[9] (luego de un largo proceso de endeudamiento para cubrir las inversiones de reconversión, agravado en un contexto de incremento de los precios relativos), deviniendo así en rentistas (Barsky y Gelman, 2009; Gras y Hernández, 2009). Algunos de estos, sobre todo los que disponían de un capital en maquinaria agrícola, iniciaron y/o afianzaron sus actividades como contratistas de servicios (lo mismo que aquellos tenían un capital que excedía las necesidades de su unidad productiva).

Esto redundó, de manera inmediata, en un marcado descenso en el número de cooperativas agropecuarias que se estima en, aproximadamente, el 50%. En la provincia de Córdoba, por ejemplo, de las 318 cooperativas registradas en 1966, pasaron a 146 en 1995 (Lattuada y Renold, 2004). Al mismo tiempo, es posible advertir una alteración en la preeminencia de los objetos sociales dentro de estas asociaciones. En este sentido, disminuyeron las cooperativas de transformación de materias primas y se incrementó el peso de las de comercialización, se redujo su participación en el almacenaje de granos –de representar un 26,9% en 1985 a un 20,4% en 1995- y en el volumen de la comercialización –disminuyó desde el 19,9% en 1985 al 8,8% en 1995- (Lattuada, 2006).

En este contexto, los órganos de contralor de las cooperativas[10] instrumentaron algunos de los cambios que habían sido introducidos dos décadas atrás a partir de la sanción de la Ley de Cooperativas n.° 20.377. Traemos dos resoluciones a colación de lo mencionado. La n° 349/1995, que abría la posibilidad de capitalizar fondos de los asociados con remuneración y con reembolsos en condiciones prefijadas e independientes a las establecidas para el capital social cooperativo. Esos fondos, denominados “títulos cooperativos de capitalización” o TI.CO.CA. eran reconocidos como una inversión de los productores por la que debían recibir un interés adecuado, a pagar con los excedentes repartibles y se habilitaba un sistema de rescate rotativo de manera tal que, una vez suscrita totalmente la emisión, se admitieran nuevas suscripciones[11]. La resolución n° 302/1994 reactualizó un camino para que los pequeños y medianos productores (aunque no exclusivamente estos) se asociaran para la obtención de créditos bancarios destinados a la compra de maquinarias, herramientas e insumos. Las cooperativas de servicios rurales, llamadas también simplificadas, admitían su formación a partir de un número menor de socios y reducía las complejidades organizativas que les son habituales.[12]

La desarticulación de los consensos que sostenían la convertibilidad y la emergencia de nuevas formas de estatidad a partir de la crisis de 2001 redundó en una consolidación del agronegocio. Históricamente, el sector agropecuario a detentado un porcentaje relevante en la composición del Producto Geográfico Bruto (PGB) en la provincia de Córdoba. Este proceso se acentuó en este contexto. Entre 2004 y 2021, la participación de la producción agropecuaria se ha incrementado en un 18,10% dentro del sector productor de bienes del PGB provincial. De este modo, mientras que en el primer año aportaba un 33,99%, en 2021 ese margen se elevó al 45,74%[13]. Esta comparación se hace más evidente en los departamentos del sur y del sureste provincial, tales como Marcos Juárez, Unión y Río Cuarto. Los incrementos se calculan en un 10,03%, 10,98% y 73,98% de manera respectiva. El crecimiento moderado en los primeros dos departamentos tiene que ver con una expansión más temprana de las commodities agropecuarias. En el sureste provincial, el cultivo de soja ya ocupaba un porcentaje importante del suelo cultivable hacia finales de 1980. En cambio, en el departamento Río Cuarto, esos procesos comenzaron a advertirse con mayor celeridad desde finales de 1990 (Poggetti, 2022). En este sentido, hacia 2004 el sector agropecuario participaba con un 63,70% del sector productor de bienes en el departamento Marcos Juárez; un 53,74% en Río Cuarto y un 71,03% en Unión. Mientras tanto, en 2021 los valores eran de 63,32%, 63,94% y 72,54%, de manera respectiva[14].

En este marco, continuó acentuándose la concentración económica, productiva y financiera del sector agropecuario. La liquidación de unidades productivas y de cooperativas agropecuarias forma parte de esa dinámica. A principios del 2019, el INAES publicó una actualización en los registros de las cooperativas, lo que arrojó como resultado la existencia de 8.618 asociaciones en actividad, con un total de 17.818.197 asociados. El exponencial crecimiento en el presente siglo corresponde fundamentalmente a las de trabajo, le siguen las de vivienda y las de servicios -aunque con una participación mucho más reducida que las primeras en el total-. En consecuencia, 4.365 se registraron como cooperativas de trabajo, 790 de servicios públicos, 708 de vivienda, 568 de consumo, 546 agropecuarias, 415 de provisión, 396 de crédito, 12 de seguros y 2.265 no especificaron su objeto social. Según el mismo estudio, la distribución geográfica de las cooperativas reproduce los patrones históricos ya que aproximadamente el 50% (4.895) se encuentran radicadas en las provincias de Buenos Aires, Santa Fe y Córdoba.[15] En esta última, el número de cooperativas registradas hacia 2018 era de 90, aproximadamente. En el mapa que exponemos a continuación, es posible apreciar su distribución geográfica.

Mapa n° I

Localización de las cooperativas agropecuarias activas

Img 1

Fuente: elaboración propia a partir del padrón de cooperativas de la Subsecretaría de Cooperativas y Mutuales de la Provincia de Córdoba (2018)

De esas 96 cooperativas agrícola-ganaderas podemos destacar aquellas radicadas en el sur y el sureste provincial, conocida como zona núcleo agrícola por su relevancia en términos productivos. En ese espacio económico se encuentran radicadas 23 cooperativas agropecuarias que comercializan commodities, es decir, un 20,72% sobre el total provincial. En una primera instancia, no es un valor que sea, per se, cuantitativamente relevante. El dato cobra otra dimensión cuando se contextualiza el aporte de esas cooperativas en las exportaciones nacionales. Si bien no existen datos oficiales que permitan evaluar esa dimensión, es posible advertir que la participación de la Asociación de Cooperativas Argentinas (ACA), federación de segundo grado que nuclea a las cooperativas agroexportadoras de la región, aporta el 30% de las exportaciones nacionales (unos 25 millones de toneladas) y que al menos un tercio de ese acopio proviene de las cooperativas en cuestión.[16]

En relación a esta participación, el sector agropecuario realiza un aporte considerable a la recaudación tributaria de la provincia de Córdoba. Las últimas estimaciones publicadas por la Bolsa de Comercio de Córdoba estimaban que, a partir de la expansión de los agronegocios, oscilaba entre un 12% y un 18% sobre el total[17]. La configuración del régimen tributario nacional y provincial ha sido variable a lo largo del tiempo, no obstante, se caracteriza por su complejidad, su diversificación y suponer una carga fiscal considerable sobre la renta agraria, estimada en un 76,1% hacia mediados de 2023 de los cuales el 5,1% corresponde a impuestos provinciales[18]. En la provincia de Córdoba, uno de los que mayor incidencia tiene en la recaudación, es ingresos brutos (IIBB) en tanto representaba, hacia finales de 2022, el 32,5% de los ingresos fiscales de origen provincial[19].

En el marco de la preeminencia de las disputas por los derechos de exportación (en las que participan las cooperativas junto a las entidades gremiales del agro), las cooperativas agropecuarias continuaron sosteniendo un conjunto de reivindicaciones para que se les reconozca la especificidad tributaria que deriva de su normativa y su doctrina. En diversas oportunidades, a raíz de la posibilidad de ser gravadas nuevamente con ganancias, tal como ocurrió en 2012 y 2018/2019 o de los reclamos ante la necesidad de que el Estado nacional o provincial decretara la emergencia agropecuaria y las exenciones impositivas que esta tare aparejada. Desactivados estos históricos reclamos, los esfuerzos en este sentido se concentran hoy en las dispuestas por IIBB (Poggetti, 2023).

Ley de Coparticipación Federal y su efecto en las cooperativas agrarias [arriba]

Nuestra provincia ha adherido a la Ley n.° 23.548 de Coparticipación Federal, la cual establece en su artículo 9° que la adhesión de cada provincia se debe efectuar mediante una ley que disponga que acepta el régimen de la ley sin limitaciones ni reservas entre otros aspectos, esta adhesión supone que la provincia debe ajustarse a diferentes características en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, como, por ejemplo, que “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”[20].

Consideramos necesario aclarar que la esencia misma del derecho intra-federal impone concluir que aquellas leyes-convenio y los pactos que lo componen, carecen de una esfera

de disponibilidad individual de las partes y solo podrán ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes[21].

Tal como se viene observando, es importante para quedar alcanzado por el tributo que la actividad desarrollada por la organización sea con fines de lucro y, como observamos en el artículo 2 de la ley n.° 20.337 las cooperativas son entidades que se organizan a partir de la colaboración de los propios productores con el fin de reducir costos derivados de la intermediación comercial y financiera. Motivo por el cual, se sostiene que el sistema de economía cooperativa tiene por fin la satisfacción de las necesidades humanas que reclaman los productores 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 (Nissen, 2015), basándose en los principios de solidaridad, autonomía y participación democrática, donde las relaciones entre los asociados se fundan en criterios de igualdad y solidaridad confrontando con los objetivos económicos y de aumento de beneficio que priman en las sociedades capitalistas.

En función a los argumentos jurídicos y doctrinarios expuestos, consideramos que los Estados Provinciales deben reconsiderar el hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos a lo determinado por la Ley de Coparticipación Federal, que excluye la posibilidad de gravar con dicho tributo a las actividades que carezcan de fines de lucro.

Entonces, como indica Soler, “este condicionante establecido por una norma de superior rango, como un tratado de concertación federal de raigambre constitucional, conforme art. 75 inc. 2° 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”(Soler, 2020). Cabe recordar que toda exención presupone una actividad gravada, por lo que de no existir una política del gobierno local que busque neutralizar sus efectos mediante una exención, la misma quedaría sujeta a imposición.

En suma, podríamos indicar que las cooperativas y las operaciones realizadas con sus asociados no entran en la esfera de la relación jurídica-tributaria, porque el hecho tipificado por la norma no adquiere tal carácter. 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 requiere el fin de lucro, inexistente en el caso” (Rajmilovich, 2020).

El impuesto a los ingresos brutos en la provincia de Córdoba [arriba]

Al respecto, la provincia de Córdoba establece en su artículo 201 del Código Tributario Provincial (CTP): “El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en

la Ley Impositiva Anual…"[22]. Podemos advertir, en consecuencia, que se incluye explícitamente a las cooperativas como sujetos obligados del impuesto a los ingresos brutos.

Aunque claramente, este artículo no supera el control constitucional, el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba ha manifestado su postura de manera contundente al establecer que no caben dudas de que las cooperativas son contribuyentes del tributo y que deben abonarlo en base a lo dispuesto por el artículo 201 del CTP.

Por su parte, el artículo 223 indica que "En el caso de cooperativas o secciones de compras de bienes y servicios que efectúen adquisiciones a su nombre y por cuenta de sus asociados no revistiendo los mismos el carácter de consumidores finales, la base imponible estará constituida por los ingresos brutos que retribuyan su intermediación, cualquiera sea la denominación y/o modalidad operativa adoptada. Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable exclusivamente a las operaciones celebradas por las citadas cooperativas o secciones con sus asociados. Los ingresos brutos derivados de las actividades comprendidas en este artículo tendrán el tratamiento dispensado para la actividad de intermediación".

En este caso, la base de imposición es la diferencia entre los montos utilizados para adquirir bienes y servicios para sus asociados, siempre que no revistan el carácter de consumidores finales, y el retorno que obtengan por tal operación. Es decir, el efecto de la intermediación o acto cooperativo. Este forma parte de la naturaleza jurídica específica de la economía cooperativa y configura una definición que la desvincula de las consideraciones propias de la economía de mercado. En definitiva, supone el reconocimiento de una base imponible en concordancia con la particularidad de estas empresas.

Estos argumentos, entre otros, fueron dando lugar a distintos litigios judiciales que, al mismo tiempo, sientan precedentes fundamentales en la discusión sobre la política tributaria. Es el caso de los autos "Cooperativa Agrícola Ganadera Los Cóndores Ltda. c/ Provincia de Córdoba – Plena Jurisdicción – Recurso de Apelación – Sentencia 29/2010". Lo que se discute es que el capital cooperativo no importa una manifestación de riqueza y que los actos cooperativos realizados entre la cooperativa y sus miembros no constituyen movimiento de riqueza; la actividad interna desarrollada por la cooperativa con sus asociados no está alcanzada por los gravámenes a las transacciones porque al ser una derivación del contrato plurilateral de organización que funda esas entidades, dicha actividad no es más que el resultado del ejercicio de la calidad de asociado por parte de sus miembros y, por lo tanto, no hay mercado ni operaciones de cambio ni en definitiva, reales transacciones (Bocchiardo & Raijman, 2018).

En un contexto complejo para el cooperativismo y el mutualismo en torno a la negociación de la política tributaria como fue el bienio 2018-2020, el INAES, dictó la Resolución n.° 477 de fecha 07/08/2020, que dispuso que las cooperativas 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 art. 9 inciso b) punto 1 de la Ley de Coparticipación Federal. Asimismo, solicita, 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, de la circunstancia que las cooperativas no deben ser alcanzadas por IIBB.

Finalmente, también requiere, por intermedio de la Dirección de Desarrollo Federal Cooperativo y Mutual, a Órganos Locales Competentes y/u Organismos Provinciales que gestionen y/o asesoren y/o brinden 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.

Independientemente de la relevancia de la resolución, por ser emitida por el organismo que ejerce las funciones que le competen al Estado en materia de promoción, desarrollo y control de la acción cooperativa y mutual, la realidad es que se trata de un acto atípico y no vinculante, porque el INAES carece de facultades en materia tributaria, aunque, si es cierto que volvió a poner sobre el tapete un tema de interés de las cooperativas y mutuales que paulatinamente cayó en el olvido a partir del avance de la normativa de los Códigos Tributarios Provinciales y de la CABA en materia del IIBB sobre tales entidades (Rajmilovich, 2020).

A solo trece días de la comentada resolución de INAES, la Comisión Federal de Impuestos a modo de respuesta dictó la Resolución n.° 911/2020, que indica en su artículo 1°: "La competencia para interpretar las leyes convenio que regulan los regímenes general y especiales de coparticipación federal, así como todo pacto o acuerdo interjurisdiccional fiscal federal, corresponde en forma exclusiva y excluyente a la Comisión Federal de Impuestos conforme -y en el ámbito- a lo establecido por la ley convenio n.° 23.548, sus complementarias, modificatorias y normas concordantes".

De esta manera, se pone de manifiesto la falta de competencia de INAES a los fines de dar indicaciones respecto a la interpretación de la normativa tributaria; sin embargo, dada su injerencia en las cooperativas, no deja de ser un instrumento al cual hacer referencia en posibles discusiones ante el Fisco.

Un litigio que consideramos necesario destacar es el más reciente en la materia, por el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos: "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo"[23], sentó posición de una manera que es un *game-changing* en materia de cobro del IIBB a las cooperativas. El fallo viene a resolver el recurso extraordinario impuesto por la cooperativa, buscando que se considere la validez de su reclamo contra el Código Tributario de la provincia de Chaco, específicamente su artículo 116, el cual grava con ingresos brutos a las cooperativas, luego de que el Superior Tribunal de Justicia de Chaco rechazara el pedido de inconstitucionalidad solicitado respecto al cobro del impuesto sobre los IIBB.

En 2021 existía un dictamen de la Procuradora Fiscal de la Nación que daba indicios de un fallo favorable al pedido de la cooperativa, pero nadie se animaba a efectuar una valoración al respecto. El mismo indicaba que el recurso interpuesto era admisible principalmente en base a la Ley 23.548 de Coparticipación Federal. Que como hemos visto, establece los lineamientos para que las provincias graven con el impuesto sobre los ingresos brutos a ciertos sujetos y actividades, destacando que estos gravámenes recaerán sobre los ingresos provenientes de actividades empresariales con fines de lucro. En este contexto, la procuradora Laura Mercedes Monti señaló que el recurso federal es formalmente admisible, dado que se cuestiona la validez constitucional de una norma local y la sentencia del tribunal superior ha respaldado su validez.

En su pronunciamiento, la procuradora también hace hincapié en la adhesión que realizó la provincia del Chaco a la Ley de Coparticipación Federal, subrayando que al adherirse sin restricciones a esta ley, la provincia aceptó la definición de actividad gravada en el IIBB contenida en la misma, la cual se incorporó a su Derecho Público local y no puede ser modificada unilateralmente. En este contexto, la procuradora sugiere explícitamente a la CSJN

revocar el fallo de los jueces provinciales y dictar una nueva sentencia conforme a lo dictaminado.

En el sentido indicado, la CSJN luego de evaluar los argumentos presentados, ha dado lugar a la queja, declarando procedente el recurso extraordinario y revocando la sentencia apelada, ordenando que los autos principales sean remitidos al tribunal de origen para dictar un nuevo fallo en concordancia con lo expuesto.

La intención del tribunal cimero es muy claro en el voto de los jueces Rosenkrantz y Maqueda que indican "Es arbitraria la sentencia que declara la constitucionalidad de la norma local que grava con el impuesto sobre los ingresos brutos cualquier actividad lucrativa o no con el argumento de que no ella no contradice sino que complementa al art. 9° de la Ley Nacional N° 23.548, pues tal interpretación desvirtúa y vuelve inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos actualmente vigente"[24].

Conclusión [arriba]

La aplicación a las cooperativas del IIBB en la provincia de Córdoba parece tratarse de una discusión que se ha sepultado por la vorágine diaria de la liquidación del tributo y la dificultad que supone reconsiderar la base imponible de un tributo que genera un porcentaje relevante de los ingresos fiscales. Sin embargo, las resoluciones citadas del INAES y de la Comisión Federal de Impuestos contribuyeron a instalar el tema entre distintos agentes que forman parte del movimiento cooperativo. Entendemos que el ámbito propicio para discutir esta cuestión es la Corte Suprema de Justicia de la Nación, aun cuando deba hacerse en el marco limitado del recurso extraordinario federal, aunque con el fallo reciente que mencionamos abre un abanico de opciones que hasta el momento no parecían posibles y que insta a tributaristas y cooperativistas a analizar en detalle esta reciente causa.

Consideramos relevante, a partir del estudio expuesto, reconsiderar los términos de las discusiones que se sostienen entre el Estado Provincial y las cooperativas agropecuarias en torno a ingresos brutos e iniciar un proceso de negociaciones que dirima los puntos más conflictivos. Las resoluciones y los fallos citados señalan las inconsistencias entre la normativa y la práctica tributaria sostenida por algunos fiscos provinciales. En función de ello, es necesario incluir dentro de este intercambio los efectos tributarios del acto cooperativo y su consideración como base para la pensar en la base imponible de los ingresos brutos.

Bibliografía [arriba]

Barsky, O. y Gelman, J. (2009). *Historia del agro argentino. Desde a conquista hasta comienzos del siglo XXI*. (3 ed). Buenos Aires, Argentina: Sudamericana.

Basañes, C. (2007). Políticas públicas y cooperativismo en Argentina. En Cracogna, D. (Comp.). *Política pública en materia de cooperativas. Reunión especializada de cooperativas del MERCOSUR*. Serie jurídica. Intercoop: Buenos Aires. Pp. 60-84.

Carini, G. (2018). "Alimentar las arcas del Estado": corporaciones agrarias, Estado y política en Córdoba (1995-1999). *Anuario de Historia*, año 9, n° 14, pp. 100-119.

Gleizer, A. (1999). Las cooperativas y los impuestos. *Idelcoop*, vo. 26, n° 122.

Gleizer, A. (2005). Efectos tributarios del acto cooperativo. *Idelcoop*, vol. 32, n° 165.

González Bollo, H. (2008). La Dirección de Economía Rural y Estadística DEL Ministerio de Agricultura, promotora de la cooperación rural en Argentina, 1907-1931. *XI Jornadas Interescuelas*/Departamentos de Historia. Departamento de Historia. Facultad de Filosofía y Letras. Universidad de Tucumán, San Miguel de Tucumán.

Gras, C. y Hernández, V. (2009). *La Argentina rural. De la agricultura familiar a los agronegocios*. Buenos Aires: Biblos.

Lattuada, M. y Renold, M. (2004). *El cooperativismo agrario ante la globalización. Un análisis sociológico de los cambios en su composición, morfología y discurso institucional*. Buenos Aires: siglo XXI editores.

Lattuada, M. (2006). *Acción colectiva y corporaciones agrarias en la Argentina. Transformaciones institucionales a fines del siglo XX*. (1 ed). Buenos Aires, Argentina: Universidad Nacional de Quilmes.

Mateo, G. (2012). *Cooperativas agrarias y peronismo. Acuerdos y discrepancias. La Asociación de Cooperativas Argentinas*. Buenos Aires: fundación CICCUS.

Merlo, N. (2018). *Impuesto a los ingresos brutos: análisis integral*. Trabajo final de la carrera de Especialización en Tributación. Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Graduados.

Nissen, R. A. (2015). *Curso de Derecho Societario. 3° Edición*. Buenos Aires: Hammurabi.

O´Connor, E. (2022). *El debate sobre la no sujeción de entidades cooperativas y mutuales en el impuesto sobre los Ingresos Brutos*. ICES-CUS: Sunchales.

Olivera, G. (2015). Cooperativas y gremios chacareros como piezas claves en la policía agraria peronista. En: Graciano, Osvaldo y Olivera, Graciela (Comp.). *Agro y política en la Argentina. Tomo II. Actores sociales, partidos políticos e intervención estatal durante el peronismo 1943-1955*. CICCUS: Buenos Aires. Pp. 197-268.

Olivera, G. (2017). Políticas neoliberales y agronegocio en Argentina (1991-2002). Vertientes antiguas y nuevas organizaciones agrarias empresariales, de la agricultura familiar, campesina e indígena. *Trabajos y comunicaciones*. 2da Época, N° 45, pp. 1-21.

Plotinsky, D. (2018). El crédito de los argentinos en manos argentinas. Historia del Cooperativismo de crédito. Buenos Aires: Idelcoop.

Poggetti, R. (2020). Confederación Intercooperativa Agropecuaria Cooperativa Limitada (CONINAGRO) (Argentina, 1956-1960). En Muzlera, J. y Salomón, A. (comps.) *Diccionario del Agro Iberoamericano*. Buenos Aires: Teseo, pp.379-388.

Poggetti, R. (2022). Perfiles cooperativos en tensión. Transformaciones organizativas e institucionales de los vínculos asociativos: la Cooperativa Agrícola de Monte Maíz Ltda. (1990-2010). Tesis para optar por el título de Doctora en Historia. Universidad Nacional de Córdoba.

Poggetti, R. (2023). "Discriminación" y "desigualdad": representaciones de la Confederación Intercooperativa Agropecuaria (CONINAGRO) en torno al vínculo fiscal entre finales del siglo XX y principios del XXI. *Cuadernos del Sur – Historia* 52, pp. 62-84.

Poggetti, R. (2024). Agencias estatales y políticas públicas para las cooperativas agropecuarias: regulación de las estrategias de reconversión a los agronegocios (1989-2015). *Idelcoop*. [aceptado para publicar]. En prensa.

Rajmilovich, D. M. (2020). *Las cooperativas y mutuales frente al impuesto sobre los ingresos brutos a propósito de la Resolución N°477 del INAES*, en Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Número 5.

Soler, O. H. (2020). *Las cooperativas y mutuales y la no sujeción al impuesto sobre los ingresos brutos*. Recuperado el 25/04/2023 de: http://estudiosoler.com.ar/_2020/Informe_IIBB_Cooperativas.pdf.

Spisso, R. R. (Dir.) (2018). *Tributos Provinciales. Tomo II*. Córdoba: Mediterránea.

Notas [arriba]

[1] Profesora y Licenciada en Historia (UNRC). Doctora en Historia (UNC). Profesora e investigadora de la Universidad Siglo 21, UNRC. Becaria doctoral del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET). Directora del proyecto de investigación: "Representaciones acerca de las tensiones entre sujeto pasivo-causa en la normativa tributaria de la provincia de Córdoba: ingresos brutos y cooperativas agropecuarias". Correo electrónico: rpoggetti@hum.unrc.edu.ar

[2] Abogada (UNRC). Escribana (UES21). Profesional independiente. Profesora e investigadora de la Universidad Siglo 21. Correo electrónico: eugeniadamiani@gmail.com.

[3] Ley n.° 20.337 de Cooperativas agropecuarias. Disponible en http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm

[4] La Revolución Verde puede ser entendida como un "(...) paradigma mundial de desarrollo capitalista en agricultura" (Gras y Hernández, 2016, p. 36) en el marco del cual se promovía el uso de un paquete tecnológico compuesto de semillas híbridas, pesticidas y fertilizantes así como la mecanización de las labores agrícolas.

[5] Diversos proyectos legislativos se sucedieron desde ese momento a la actualidad para construir una figura tributaria superior a la de exención, la de no sujeción. Uno de ellos fue el proyecto Ley Lamberto, presentado en el Congreso de la Nación entre 2005 y 2006.

[6] Al menos hasta que se sancionó la Ley 13.360 que reglamenta el acto cooperativo.

[7] Decimos acentuación en el proceso de liquidación porque se evidencia una tendencia histórica a la reducción en el número de unidades productivas en ambos departamentos. Para el departamento Unión, los CNA 1937, 1947 y 1960 consignaron 5.356, 4.912 y 4.211 respectivamente, mientras que para el departamento Marcos Juárez los valores, en el mismo orden, son los siguientes 4.747, 4.958 y 4.325 EAPs.

[8] Elaboración propia a partir de los datos del CNA 2002, disponible en http://www.deie.mendoza.gov.ar/#!/censos-productivos

[9] No obstante, el fenómeno del rentismo no estuvo asociado de manera exclusiva a la descapitalización. Es posible observar casos en los que el productor cedió parte de su unidad en arriendo y continuó trabajando otra y otros en los que la descendencia no se hizo cargo de las mismas. Algunos de esos participan incluso como inversores en los pools de siembra (Fossa Riglos, 2019).

[10] El Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC) fue fusionado con el de Acción Mutual

(INAM), en el marco de las reformas del Estado, para dar lugar al Instituto Nacional de Acción Cooperativa y mutual (INACyM). El Decreto n.° 420/1996 se enmarcaba en los programas de reestructuración del sector público bajo el imperativo de racionalizar la administración, dotarla de eficiencia y reducir los costos operativos que demandaba la fiscalización y el fomento de las asociaciones cooperativas y mutuales.
[11] INAC. Resolución n.° 349/1995 "Títulos cooperativos de capitalización". Recuperada de https://vpo3.inaes.gob .ar/files/resoluciones/i nac/rinac349_95.pdf
[12] La Resolución n.° 254/1977 reglamentó por primera vez este tipo de cooperativas, aunque sólo estableció algunos elementos vinculados al estatuto, al acta constitutiva, los requisitos que debían reunir los asociados, los deberes y las funciones del CA y la distribución del excedente para un conjunto diverso de objetos sociales cooperativos. INAC. Resolución n.° 254/1977 "Acta constitutiva tipo de cooperativas". Recuperada de https://vpo3.inaes.gob.ar/file s/resoluciones/ inac/00254_77.pdf
[13] Gerencia de Estadísticas y Censos, 2022, Producto Geográfico Bruto de la Provincia de Córdoba 2004-2021. Córdoba: Gobierno de la Provincia de Córdoba, Secretaria General de la Gobernación y de Información Pública.
[14] Gerencia de Estadísticas y Censos, 2022, Producto Bruto Regional, en millones de pesos constantes de 2004, a precios básicos, 2004-2021. Córdoba: Gobierno de la Provincia de Córdoba, Secretaria General de la Gobernación y de Información Pública.
[15] INAES (2019). Actualización nacional de datos de cooperativas y mutuales. Disponible en https://www.argentina.g ob.ar/sites/default/files/info rme_2019.pdf
[16] Asociación de Cooperativas Argentinas (ACA). Memoria y balance correspondiente al ejercicio económico n.° 98, 2021-2022. Disponible en https://www.acaco op.com.ar/memorias2022/
[17] Bolsa de Comercio de Córdoba, Instituto de Investigaciones Económicas, 2006, Balance de la economía argentina. Aspectos fiscales. Nivel nacional y provincial.
[18] Miazzo, D., Pisani Claro, N. Ariño, N., 2023, índice FACA. Participación del Estado en la renta agraria. Septiembre de 2023. Córdoba: Fundación Agropecuaria para el Desarrollo de Argentina
[19] Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública, Dirección de Análisis Fiscal, 2022, Informe de Ejecución del Presupuesto del Gobierno de la Provincia de Córdoba.
[20] Art. 9 – Inc. b) – Ley n,° 23.548: De Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.
[21] Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán (15/02/2016): "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. C/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad (Expte. N° 514/13)".
[22] Art. 201 - Ley provincial (Cba.) n.° 6.006 (T.O. 2021).
[23] Corte Suprema de Justicia de la Nación (19/03/2024): "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo". CSJ 001490/2019/RH001.
[24] Corte Suprema de Justicia de la Nación (19/03/2024): "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/ Provincia del Chaco s/ amparo". CSJ 001490/2019/RH001.