

## LA COOPERATIVA DE TRABAJO Y EL IVA EN LAS CONTRATACIONES CON TERCEROS

JOSÉ R. EIDELMAN

Repasando lo establecido en la materia por el derecho cooperativo y la ley de IVA, así como las opiniones emanadas de la jurisprudencia administrativa y el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, el autor comenta un reciente fallo en donde se sostiene que resulta exenta en el impuesto al valor agregado la prestación de servicios a terceros ejecutada por los asociados de una cooperativa de trabajo.

Se ha conocido el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en la causa "Cooperativa de Trabajo INT UFA LIM" (24/8/2006), que se aparta de lo anteriormente resuelto por la Sala III en los autos "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda." (1/2/1999) quien había aceptado la interpretación del Fisco que afirmaba en el dictamen (DAT) 66/1992, que en las operatorias de las cooperativas de trabajo existen dos hechos imponderables distintos:

1. la prestación de servicios del asociado a la entidad cooperativa que la ley del IVA ha eximido [ex art. 6, inc. j), pto. 10];

2. la operación entre la cooperativa y los terceros, lo que constituye un hecho imponderable gravado habida cuenta de que la misma actúa a nombre propio y no goza de exención subjetiva. El fallo de la Sala V analiza varias cuestiones y termina diciendo: Que, conforme todo lo expuesto hasta aquí corresponde revocar el decisorio apelado en razón de que no existen tareas que realicen los asociados para la cooperativa, sino que se nuclean en cooperativa para prestar servicios a terceros, y ello, constituye un solo e indivisible acto que -como ya se evidenció- se encuentra exento. En efecto no corresponde separar las prestaciones en "hacia" y "desde" la cooperativa. Sostiene el fallo, como lo define acertadamente Pablo D. M. Farres(1), lo siguiente: "...la cooperativa de trabajo es una organización empresaria circunscripta a las pautas del derecho cooperativo, mediante la cual sus asociados procuran para sí la oferta de su trabajo ... obteniendo como beneficio patrimonial, un retorno inordinado a la deducción que del precio de su servicio se haga teniendo en cuenta los costos y reservas signadas por la ley o el estatuto, y, proporcionalmente a la cantidad y condición en que se haya ocupado su tarea laboral con la entidad o a través de ella." Es importante lo mencionado en el fallo cuando deja sentado "...que comparte el criterio que sostiene que los actos de las cooperativas son cooperativos, por ello, el acto de prestación de servicios a terceros no asociados es cooperativo en la medida en que deben realizarse para cumplir con el objeto de las cooperativas". Agrega que "tal interpretación es concordante con los principios y el espíritu que debe regir a la hora de analizar a las llamadas cooperativas. En efecto, las reglas y principios de derecho comercial oscurecen el camino del derecho cooperativo".

### I - EL DERECHO COOPERATIVO

Según Alfredo R. Corvalán(2) se conoce desde 1867 y lo define como "...el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan los actos cooperativos y sus consecuencias jurídicas". El autor, en la página 199, desarrolla el tema indicando que el acto cooperativo es un acto jurídico, y entre sus elementos básicos se encuentra "el propósito de actuar conjuntamente" prestando el "servicio sin finalidad de lucro". Como el acto cooperativo es diferente de los actos del derecho común, el vocal Sergio P. Brodsky del Tribunal Fiscal de la Nación recoge el sentido de la cooperativa de trabajo -en su fallo en "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda."- indicando que "la actividad de los

asociados es fundamental, pues sin ella no habrá cooperativa". La ley 20337 (BO: 13/4/1992) en su artículo 4 considera actos cooperativos "...los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de sus fines institucionales. También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas". La doctrina se ha ocupado del tema, pudiendo citar entre otros a Roberto J. Pastorino (3), Juan C. Carr (4), Carlos J. Corbella (5), etc. El Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) que es el organismo de aplicación ha dictado normas específicas de cumplimiento obligatorio por las entidades cooperativas. La resolución (INAC) 750/1994 dispone que en el estatuto deben incluirse cláusulas específicas respecto de las cooperativas de trabajo: Por su artículo 5: "La cooperativa tendrá por objeto asumir por propia cuenta, valiéndose del trabajo personal de sus asociados...". Agrega en el inciso c) del artículo 12 que son obligaciones del asociado, "c) ...prestar su trabajo personal en la tarea o especialidad que se le asigne y con arreglo a las directivas e instrucciones que le fueron impartidas".

## II - LA LEY DEL IVA

El tratamiento que le da la ley 23349 en sus artículos 3 y 7 es el siguiente: "Art. 7 - Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley... "h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, que se indican a continuación..." El artículo 3 de la ley 23349 citado menciona: "Se encuentran alcanzados por el impuesto... e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican... 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina". Luego el artículo 7 (Exenciones) en su apartado 19 indica: "19. Los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo".

## III - LA INTERPRETACIÓN DEL FISCO

El aludido dictamen 66/1992 (DAT) del 2/6/1992 interpreta que en la operatoria de la cooperativa se producen dos hechos imposables distintos: 1. La prestación de servicios del asociado a la entidad cooperativa que la ley del IVA ha eximido [ex art. 6, inc. j), pto. 10]. 2. La operación entre la cooperativa y los terceros, lo que constituye un hecho imponible gravado habida cuenta de que la misma actúa a nombre propio y no goza de exención subjetiva. Abandona la interpretación anterior del dictamen (DGI-DAJ) 26/1962 del 4/4/1962 que dice: "Aunque no hay en la legislación positiva una norma que defina concretamente que ha de reputarse como 'cooperativa de trabajo' y/o cuáles características le son esenciales, pensamos que existe cuando todos sus integrantes (técnicos, empleados y obreros) se asocian y organizan una empresa a efectos de ejercer en común sus profesiones o industrias". "Quiere decir que se trata de una sola y única empresa en la que participan los asociados aportando servicios personales y recibiendo una parte proporcional del beneficio". El dictamen 66/1992 es luego seguido por los números 52/1997 (30/10/1997), 79/2001 (30/10/2001) y 98/2002 (29/11/2002) con similar criterio. El Organismo Fiscal interpreta en su dictamen (DAT) 66/1992 que la aplicación del derecho cooperativo es irrelevante dado que la ley del IVA señala que las prestaciones de servicio que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso configuran el hecho imponible "...con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable...". El dictamen deriva de una consulta en la que la entidad consultante entiende "...que a la luz del derecho cooperativo resultan inexistentes los servicios de los 'socios' a la cooperativa, por lo que hay una imprecisión en la formulación del hecho imponible exento, estimando que ni la cooperativa de trabajo como sujeto de derecho ni los asociados, se hallan alcanzados por el impuesto al

valor agregado". En mi opinión que la aplicación del derecho cooperativo es pertinente, dado que la "prescindencia del encuadre jurídico" se refiere a quién es el sujeto. Puede ser una cooperativa, una sociedad comercial, un contrato de fideicomiso, etc. Viene al caso lo dispuesto por el reglamento en su artículo 8, cuando aclara el concepto de "encuadre jurídico aplicable", señalando: "Art. 8 - Las prestaciones a que se refiere el punto 21 del inciso e) del artículo 3 de la ley comprenden a todas las obligaciones de dar y/o hacer, por las cuales el sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permita recibir un beneficio". Una cooperativa de trabajo, que ejecuta su actividad a través de sus asociados, recibe una "retribución" o "beneficio", su prestación será onerosa pero no lucrativa. Puede agregarse que la expresión "a título oneroso" [art. 3, inc. e), pto. 21] significa jurídicamente que no es gratuito.(6)

#### IV - EL COLEGIO DE GRADUADOS

El Colegio de Graduados en Ciencias Económicas ha seguido de cerca la problemática cooperativa. En noviembre de 1977, en las jornadas tributarias, teniendo presente la modalidad de comercialización de las cooperativas de consumo, en el considerando 10 en la recomendación 4 tuvieron en cuenta: "10. Que los mecanismos de redistribución pueden alentarse al margen de la acción oficial, mediante el esfuerzo mancomunado de sectores de la comunidad, habiéndose reconocido méritos para ello a la acción cooperativa, y dentro de ella, es evidente que por su naturaleza y modalidad operativa, las cooperativas de consumo configuran una prolongación de los propios consumidores que las integran, por lo que resulta aconsejable que en el aspecto tributario, las mismas deban ser consideradas bajo tales circunstancias." Y en consecuencia en la recomendación 4, exhortaron a: "Reconocer a las cooperativas de consumo el tratamiento de 'consumidores finales' en el impuesto al valor agregado, en relación con sus operaciones sobre bienes de consumo final." En noviembre del año 2000 se refieren concretamente a las cooperativas de trabajo en las VII Jornadas de Estudio sobre la Problemática de las Cooperativas disponiendo en el tema "Encuadre Tributario" lo siguiente: "Reafirmar el criterio por el cual, los servicios -que como producto- prestan las cooperativas de trabajo a terceros, constituyen -en los términos del art. 4, L. 20337- un acto cooperativo y por lo tanto, un único e indivisible acto imponible exento en virtud de lo previsto por el artículo 7, inciso h), apartado 19, de la ley del IVA."

#### V - EL FALLO DE LA SALA V

En la causa "Cooperativa de Trabajo INT UFA LIM", que da motivo a este comentario, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal cita los sólidos argumentos vertidos por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda.", reproduciendo una parte del mismo: Sentado el marco que antecede, cabe destacar lo resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, quien, al analizar el tratamiento fiscal (IVA) al precio que las cooperativas de trabajo reciben por los servicios que prestan a terceros contratantes y cuya ejecución realizan los asociados de la misma, concluyó: "En la empresa cooperativa el empresario es la misma cooperativa y los actos que ella realiza con sus integrantes son actos desprovistos de ánimo de lucro y se denominan actos cooperativos. En el caso de los trabajadores, su conjunto, organizado cooperativamente, se constituye en el titular de la empresa cooperativa. Pagan intereses, precios de las compras e impuestos y el resultado de restarlos de los ingresos constituyen sus rentas netas, que es una suma de salarios no disminuidos por el beneficio del empleador, ya que son ellos patrones de sí mismos. Habitualmente los trabajadores perciben periódicamente un monto equivalente a salario, que recibe el nombre de 'anticipo de retornos' y es un anticipo que se les ha efectuado -aprobado por ellos mismos a través

de cuerpos orgánicos de la cooperativa- a cuenta de los resultados finales. Son las llamadas cooperativas de producción o de trabajo. En la cooperativa de trabajo el grupo de interés que asume la empresa es el factor trabajo, a diferencia de la empresa mercantil en donde la titularidad la asume el inversionista (Corvalán, A. Roque: "Derecho cooperativo argentino" - Ed. Abeledo Perrot - Bs. As. - 1985 - pág. 172 y ss.). La noción de acto cooperativo es de una importancia tal que ella condiciona la existencia misma del derecho cooperativo como rama autónoma de las ciencias jurídicas y el caso de las cooperativas de trabajo requiere un hacer tanto de la cooperativa cuanto del asociado. La actividad de los asociados es fundamental, pues sin ella no habrá cooperativa. Se requiere la existencia de un obrar en común entre los asociados (de cooperar), el que a su vez, está determinado por necesidades similares a cuya satisfacción están destinados los servicios, que se traduce en acciones de los componentes, al mismo tiempo que una acción de la entidad destinada a organizar tales servicios para su aprovechamiento por los asociados o por terceros que los soliciten. Visto así el acto cooperativo es la actividad que partiendo de la solidaridad y del propósito de los integrantes de obrar conjuntamente como asociados, de acuerdo con los principios cooperativos, se concreta en la prestación, por parte de la cooperativa de uno o más servicios (objeto social de la cooperativa) para satisfacer necesidades individuales similares de los asociados con miras al bien de todos ellos (finalidad de la cooperativa)." Y continúa: "...Cuando el Fisco define la existencia de dos hechos imponible distintos, consistente uno en la prestación de servicio del asociado a la cooperativa (exento) y otro en la prestación de la cooperativa al tercero (gravado), parte de un supuesto falso porque la realidad demuestra que se trata de un único servicio que se presta a partir del asociado y en una única dirección, que va del prestador hacia el tercero consumidor de ese servicio. Sólo que quienes prestan el servicio realizan un acto cooperativo y se hallan organizados en forma cooperativa. La cooperativa de trabajo que los nuclea y representa es la forma visible de esa organización y la que contrata con los terceros compradores del trabajo de sus asociados. Pero no lo hace como un intermediario que 'revende' el factor trabajo ajeno, porque no existe 'transferencia' de ese factor del trabajador a la cooperativa. El trabajo que se 'vende' es como la electricidad, no se acumula en la cooperativa esperando la mejor ocasión económica para colocarlo, sino que se crea y se agota en sí mismo con el accionar de los asociados que, vale la pena recordarlo, ellos son la cooperativa, es decir son empresarios de sí mismos. En cuanto a la naturaleza de los denominados 'anticipos de retorno', ellos no son más que la distribución provisoria y periódica del ingreso depurado de gastos (excedente), producto de la actividad desplegada y que retribuye los servicios personales de los socios. Resulta claro que no existen tareas que realicen los asociados para la cooperativa, sino que se organizan en cooperativa para prestar servicios a terceros. Por eso yerra el Fisco cuando pretende encontrarse frente a dos hechos distintos, toda vez que la realidad demuestra que se trata de uno solo, indivisible y que por tal razón, no es complejo aunque puede ser mixto (gravado en una parte y exento en otra) (conf. TFN - 16/4/1998 - Sala D, "Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda. c/DGI)". En igual sentido, la misma Sala del Tribunal Fiscal sostuvo idéntica postura (TFN - 17/6/2003, Sala D, "Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barranquero Limitada c/DGI"). De acuerdo con lo que antecede ratifico que la interpretación correcta es que la prestación de servicios a terceros, ejecutada por los asociados de la cooperativa de trabajo está exenta. Coincido con Alberto I. Cáceres y Paola E. Dreiling(7) que la exención no se encuentra explícita, y merecería una modificación de su redacción para evitar discusiones sobre su interpretación. Sobre este mismo tema me remito al análisis que hice en esta publicación.(8)

Notas:

- [1:] Farres, Pablo D. M.: "Cooperativas de trabajo" - Ediciones Jurídicas Cuyo - noviembre/2000 - pág. 333
- [2:] Corvalán, Alfredo R.: "Derecho cooperativo argentino" - Ed. Abeledo-Perrot - junio/1985 - pág. 16
- [3:] Pastorino, Roberto, J.: "Impuesto a las transacciones cooperativas" - Ed. Intercoop – 1981
- [4:] Carr, Juan C.: "Acto cooperativo" - Ed. Abeledo-Perrot – 1983
- [5:] Corbella, Carlos J.: "Los actos cooperativos" - Ed. Intercoop – 1985
- [6:] Moreno Rodríguez, Rogelio: "Diccionario jurídico" - pág. 512
- [7:] Cáceres, Alberto I. y Dreiling, Paola E.: "El impuesto al valor agregado- Ed. La Ley - 1994 - pág. 395 y ss.)
- [8:] Eidelman, José R.: "IVA. Cooperativas de trabajo y sus asociados (L. 25865)" - ERREPAR - DTE - N° 294 - setiembre/2004 - T. XXV - ERREPAR DIGITAL