

Entre el adecuado tratamiento fiscal y el tratamiento fiscal privilegiado: una propuesta de inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas en razón de la causa del cooperativismo

Between the proper tax treatment and privileged tax treatment:
a proposal of tax immunity for cooperative societies because
of their cause

José Eduardo de Miranda¹
UNICESUMAR (Brasil)

Leonardo Rafael de Souza²
UNISINOS (Brasil)

doi: <http://dx.doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp161-176>

Recibido: 06.06.2016
Aceptado: 05.09.2016

Sumario: I. Introducción. II. La razón única de la empresa capitalista. III. Para que se entienda la causa del Cooperativismo. IV. Pero ¿cuál es el fin de la sociedad cooperativa? V. El debate sobre el acto cooperativo como núcleo del régimen tributario de las cooperativas: el sometimiento que descompone. VI. Comprendiendo la inmunidad tributaria. VII. A título de conclusión: la necesidad de una mirada distinta hacia el Cooperativismo para el posible reconocimiento de la inmunidad tributaria de las sociedades cooperativas. VIII. Referencias bibliográficas.

Summary: I. Introduction. II. The only reason of capitalist corporations. III. To be understood the cause of cooperatives. IV. But what is the purpose of the cooperative society? V. The debate on the relation between cooperative and its members as the core of taxation of cooperatives: the submission that breaks. VI. Understanding tax immunity. VII. In order to conclude: the need for a different look towards cooperatives for the possible recognition of tax immunity for cooperative societies. VIII. Bibliographic references.

¹ Doctor en Derecho; Profesor e investigador de la Facultad de Derecho. Correo electrónico: jemiranda@mirandacorrealima.com

² Estudiante de Postgrado en Cooperativismo. Presidente de la Comisión de Derecho Cooperativo del Colegio de Abogados de Santa Catarina. Correo electrónico: leonardorafael@sdl.adv.br

Resumen: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas es una herida que molesta las distintas legislaciones del globo, de manera que muchos países, como Brasil, no encuentran el camino de la evolución jurídica para que se encuentre una justa y adecuada forma de tributación cooperativa. Alimentando comprensiones retrógradas, los legisladores y doctrinarios brasileños preservan la discusión del régimen tributario en el sentido del acto cooperativo, sin ennoblecer la índole de la propia sociedad cooperativa, la tenacidad y el verdadero significado del Cooperativismo. Es necesario, entonces, provocar una relectura sobre el orden cooperativo, para entenderse que la propiedad de la sociedad cooperativa ultrapasa el aspecto económico, y, al encontrar el fin de provocar una transmutación socio-moral del hombre, permite que el legislador le califique de forma diferenciada, para que goce de la inmunidad tributaria.

Palabras clave: Cooperativismo, Sociedad cooperativa, Tratamiento fiscal e inmunidad tributaria.

Abstract: The taxation of cooperative societies is a wound that bothers the various legislations of the globe, so that many countries, including Brazil, do not find the path of legal development for a fair and adequate form of cooperative taxation are. Supported by retrogressive understandings, Brazilian legislators and doctrinaire discussion of the tax preserve the sense of cooperative, without ennoble the nature of the cooperative society itself, tenacity and the true meaning of cooperation. It is therefore necessary to cause a rereading of the cooperative order to be understood that the ownership surpasses cooperative economic aspect, and, finding in order to bring about a socio-moral transmutation of man, it allows the legislator qualify for differentially, to enjoy tax immunity.

Key words: Cooperatives, Cooperative Society, Tax treatment and tax immunity.

Ninguno de nuestros actos es indiferente; todos tienen alguna repercusión social.

(Arizmendiarieta 1983, 143)

I. Introducción

Ya preocupa el universo de la cooperatividad, el hecho de que algunos sectores del Cooperativismo se exponen mártires de la sutileza del ejercicio empresarial desprovisto del manto axiológico y de los principios cooperativos, intrínsecos al cumplimiento de las orientaciones que conforman la necesidad de la sociedad cooperativa y del cooperado existieren bajo los valores y principios definidos por la Alianza Cooperativa Internacional, como propios de la identidad del sistema cooperativo.

Hoy en día, otra vez, el Cooperativismo enfrenta un proceso de descaste que de una o de otra forma afecta la credibilidad de las sociedades cooperativas, que sumergen en dificultades volubles que acaba por quitarles del escenario jurídico-económico-social, provocando indescriptibles heridas en el contexto de su inserción.

Además del problema identitario en el núcleo interno del Cooperativismo, muchas de las legislaciones al alrededor del Planeta no encuentran una orientación precisa para consolidar el tratamiento tributario adecuado al ejercicio de la sociedad cooperativa, dificultando su existencia y solidificación como mecanismo diferenciado de transformación general del hombre.

En este sentido, el presente trabajo pretende enmarcar la importancia de la esencia del Cooperativismo como pilastra que ha sostenido las relaciones humanas que se establecieron en un mundo de cambios constantes, que despreció la naturaleza humana de vivir cooperativamente. Se busca demostrar que el aspecto de sistema socio-económico-moral (Lasserre 1980, 67), que diverge de la máxima capitalista y reposa en el seno asistencialista-metamórfico del hombre, es apropiado a la inmunización tributaria.

II. La razón única de la empresa capitalista

Ya resulta evidente que el capitalismo se ha solidificado bajo indescriptibles sufrimientos y privaciones de las clases trabajadoras, que fueron obstaculizadas del común acceso a los frutos del desarrollo

económico, puesto que, para aumentar sus ganancias, los capitalistas sometieron los operarios a excesos vergonzosos (Miranda 2008, 51).

La codicia inherente al sistema capitalista contaminó la especie humana, y mismo hoy, en los días actuales, de crisis continuas y dificultades múltiples, el mundo confirma una y otra vez que el hombre no mide esfuerzos para concentrar el poder y conformarse absoluto poseedor de bienes y oportunidades lucrativas.

El deseo de dominio y beneficio es un característico que acompaña el ser humano a lo largo de su historia, haciéndose presente en todo su proceso de evolución. Tanto es de este modo, que para el hombre, todavía hoy, el significado de bien y de bueno está asociado a la condición de su propio bien.

Para la especie humana, el bien habitual le parece directamente «posible comprensivo, por extensión, de su propio bien. Pero estará ordinariamente de acuerdo, sin embargo, en que si todo va bien pero a él le va mal, todo va mal. Y por el contrario, si todo va mal pero a él le va bien, todo va bien» (Divar 195, 15).

En este sentido, inmerso en las artimañas del capitalismo voraz e individual, de gana personal y egoísta, los hombres:

Sólo piden a sus empresas que les procuren la mayor cantidad posible de dinero ya que ésta es la única finalidad que la lógica del sistema permite atribuirle a las empresas. La persona no interviene. El accionista —poco importa si se trata de un proxeneta o de una fundación de beneficencia— quiere dividendos y alzas en la bolsa, siendo el monto de éstos la medida cifrada exacta de su satisfacción. Para llevar su ganancia al máximo las empresas tratan de dominar los mercados donde interviene (Lasserre 1980, 11).

Es así que en los distintos escenarios del mercado económico, las empresas capitalistas ejercen un poder de dominación sin contrapartida, provocando, a lo largo de la historia, un ciclo continuo de miseria, explotación, opresión y alienación de los trabajadores (Lasserre 1980), oprimiendo sus derechos y poniéndoles en condiciones inhumanas de trabajo.

Más allá de las relaciones de trabajo y renta, las empresas capitalistas no desperdician la figura humana como fuente inagotable de generación de ganancias. Para alcanzar sus propósitos lucrativos, las empresas profundizan técnicas de ventas basadas en la psicología de los consumidores, para que se muestren, siempre, el mejor hilo del mercado, ofreciéndoles medios de compra para que adquieran mucho más de lo que necesitan. Perfeccionan a sus productos para que se presente

de utilidad irrechazable, enmarcando su actuación bajo aspectos personales de los consumidores, como el sexo, la apetencia, la resignación, la presunción, el status y el afán de reputación (Lasserre 1980).

De manera peculiar y sistemática, la empresa capitalista deposita en el hombre la situación de semilla especulativa, reconociéndole solamente por su capacidad de generar riqueza en su propio beneficio, y despreciando su condición humana y sus anhelos personales de cambio intra-subjetivo, necesario para tornarse una persona mejor.

III. Para que se entienda la causa del Cooperativismo

Ya queda muy evidente, en el apogeo del siglo XXI, que el Cooperativismo, mientras sistema o movimiento, resulta de una ideología soberana vinculada a la noción de cooperación libre, primordial para absoluta revocación de la avidez estratégica que centraliza fuerzas particulares para la satisfacción de aspiraciones personales, de forma individualizada, en desprecio al colectivo, al social, al valor del humano (Miranda 2012, 15).

Es de este modo que se eleva el Cooperativismo como «un sistema ordenador de la vida social, no sólo una forma de empresa» (Divar 1985, 99), pues surge a partir de reconocimiento de la cooperación como «parte del derecho del hombre de salir de su esfera privada, de su aislacionismo trasnochado para, basándose en la solidaridad de los hombres, en un esfuerzo conjunto de todos, llegar a la meta de la justicia económico social» (Soldevilla y Villar 1973, 15).

No se puede, pues, olvidar que el Cooperativismo «se opone al liberalismo económico, al socialismo marxista, y movimientos paralelos que sostienen como fórmula integradora el *poder compensador*, y surge como reacción contra la barbarie instaurada por la Revolución Industrial» (Miranda 2008, 67). El Cooperativismo, pues, «se muestra como la herramienta capaz de devolver la independencia y libertad al hombre, a través de la armónica conjunción que supone el trabajo común y la solidaridad para la búsqueda del bien estar» (Miranda 2008, 67).

Antes mismo de ser reconocido como una herramienta de orden económico, el Cooperativismo está caracterizado precisamente por la servidumbre a los valores morales, pues es el sistema que pretende que «la actividad socio-económica acepte la inspiración de valores superiores humanos» (Arizmendiarieta 1983, 212).

No se niega, pues, que el Cooperativismo es el medio adecuado que llevará la humanidad al nuevo orden social, mediante la disminución de las diferencias individuales (Miranda 2008, 71), una vez que la

conformación del ejercicio de los cooperacionistas, basado en valores y principios muy peculiares, «beneficiará las personas de todo el mundo, disminuyéndoles sus necesidades, iluminando sus mentes y proporcionándoles un orden social armónico, compatible con la libertad y la democracia» (May 1944, 69).

IV. Pero ¿cuál es el fin es la sociedad cooperativa?

Primeramente, es importante subrayar que las cooperativas surgieron en diferentes lugares y durante todas las épocas «como formas de defensa y reacción de amplios sectores de la población mundial que, frente a la insatisfacción de una diversidad de necesidades socioeconómicas, y conscientes de su debilidad individual, han decidido articular sus esfuerzos y fortalecerse a través de la ayuda mutua y la acción común» (Miranda 2008, 197).

En este sentido, es cierto decir que, mientras existan cooperativas en todos los países y en todo tipo de sistema económico y de cultura, «hay algo universal en el concepto de la acción cooperativa que responde a las necesidades humanas de todas partes» (Thordarson 1987, 47).

Bajo esta perspectiva, la comprensión del significado de sociedad cooperativa presupone recurrir a la Declaración de la Identidad Cooperativa y entender que, por este documento, la Alianza Cooperativa Internacional define que las sociedades cooperativas son asociaciones de personas que se unen voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común, a través de una empresa de propiedad conjunta y gestión democrática. Es así que la ACI establece que:

Las cooperativas también abarcan metas culturales en armonía con las preocupaciones de los socios: por ejemplo, ayudar en la promoción de la cultura nacional, promover la paz, patrocinar deportes y actividades culturales, y mejorar las relaciones en la comunidad. De hecho, ayudar a proporcionar una mejor forma de vida —cultural, intelectual y espiritual— podría en el futuro convertirse en una de las formas más importantes en las que las cooperativas pueden beneficiar a sus socios y hacer una contribución a sus comunidades (Alianza Cooperativa Internacional 1996, 93).

Partiendo de la idea de que la sociedad cooperativa tiene como fin la promoción del bien general de sus miembros, una vez que su ejercicio trasciende la satisfacción de necesidades económicas, parece muy claro que la sociedad cooperativa se muestra como una entidad dife-

renciada que también busca solucionar problemas de orden moral y social de los propios asociados, desarrollando, además, una preocupación por el entorno en que se encuentra inserida y colaborando con la solución de problemas generales de las gentes de la comunidad.

V. El debate sobre el acto cooperativo como núcleo del régimen tributario de las cooperativas: el sometimiento que descompone

Para llegarse al objetivo de este trabajo, es necesario anotar que desde hace mucho, el análisis de las relaciones de las sociedades cooperativas con sus miembros y con terceros fue desarrollada a través del concepto de acto cooperativo, de acuerdo con la propuesta de Salinas Puente, que lo define como una nueva orden de actos jurídicos ausentes del lucro y con una notable finalidad de servicio social (Puente 1954, 156).

Por este camino, los juristas en general definieron su entendimiento a partir del examen de los actos peculiares al sistema cooperativo en comparación con los actos presentes en otras ramas del derecho, como en los actos civiles y mercantiles, que sobrellevan que todos los actos jurídicos derivan de la voluntad particular de la persona. Es de esta manera que se ha concluido que en la esfera del acto cooperativo la voluntad particular cede a la voluntad colectiva, conectada con el objetivo en sí mismo de la propia sociedad cooperativa (Bulgarelli 1967, 23), que tiene el objetivo de generar el bien común a sus asociados, de entre ellos, un bien de orden moral.

Este entendimiento, es cierto, se diseminó en los países latinoamericanos, ocupando papel de protagonismo en el régimen fiscal de las cooperativas en distintas legislaciones. Por este camino, la Ley brasileña de cooperativas de 1971, Ley 5.764, de 16 de diciembre, utilizó el artículo 79 para definir que el acto cooperativo es el acto practicado entre la cooperativa y sus asociados, entre estos y aquellas y por las cooperativas entre si cuando asociados, para la consecución de sus objetivos, no configurando estos actos como operaciones de mercado, ni contrato de compra y venta de producto o mercadería (Miranda, Galhardo y Gonçalves 2013).

Después, en el año de 1973, la Argentina, por el artículo 4.º de la Ley 20.337, establece que los actos cooperativos son «los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales», y, también, «los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas».

Siguiendo el modelo de Brasil y Argentina, las leyes de Uruguay (Ley 15645/84), Colombia (Ley 79/88) y Paraguay (Ley y438/94), definen que el acto cooperativo es el acto jurídico destinado a la creación, manutención o extinción de relaciones cooperativas.

Verificándose la similitud en la definición del acto cooperativo por los países de Sudamérica, debiese registrar que Brasil, Argentina y Uruguay tuvieron sus leyes de cooperativas aprobadas en el núcleo de un proceso arbitrario, dentro de los matices de gobiernos militares que históricamente sometieron las cooperativas a una fuerte y tendenciosa intervención del Estado. Quizás por esto la definición legal del acto cooperativo no encuentre abrigo en la literatura de Salinas Puente, y destaque una propensión de fiscalización y control de los actos practicados por las sociedades cooperativas. Bajo este aspecto, es importante decir que:

«Antes de qualquer referência as peculiaridades do caso brasileiro não devemos esquecer de que, nos países de Terceiro Mundo, os órgãos governamentais deverão, ao mesmo tempo, fomentar a criação de cooperativas, orientá-las e assisti-las, mas sem interferir na sua administração. E como se vê, a interferência constitui, sem dúvida, séria tentação a qualquer órgão oficial de fomento e assistência. (...) Ora, o Cooperativismo nos países da Europa Ocidental, por exemplo, nasceu e se desenvolveu espontaneamente, como resultado de necessidades sentidas pelos próprios trabalhadores. Mas no Brasil, como na maioria dos países em desenvolvimento, o Cooperativismo é conhecido apenas por alguns grupos idealistas nacionais e estrangeiros. Por outro lado, as cooperativas europeias floresceram e frutificaram sem proteção estatal e sem vantagens fiscais, se bem que contasse com recursos humanos de nível cultural e técnico diferente da massa popular dos países em desenvolvimento. O deficiente preparo da população dos países do Terceiro Mundo, porém, não justifica todo um completo aparelhamento oficial para orientar a política cooperativista, fiscalizar e controlar cooperativas. O Movimento Cooperativo, insistimos, deve ser deixado livre para se expandir – não consoante um modelo fixo, elaborado em meados do século XIX para realidades sócio econômicas tão diversas da nossa, mas para se adaptar à nossa problemática. Com a desculpa de velar pela manutenção dos «Princípios dos Pioneiros de Rochdale» —já muito modificados no próprio berço europeu do Cooperativismo— o Estado Brasileiro vem criando, cada vez mais, entraves à difusão das cooperativas» (Pinho 1973, 124).

A pesar de la identidad en el período de publicación de las leyes cooperativas, y mismo con el rescate de la democracia por la gran ma-

yoría de los países latinoamericanos, la cuestión del acto cooperativo en Brasil, además de permanecer intacta, fue integrada al orden constitucional, para garantizarse el justo tratamiento tributario de las sociedades cooperativas. Por esta vía, el artículo 146, 'c', de la Constitución brasileña, dispone que la legislación infra constitucional deberá establecer normas de naturaleza fiscal que garanticen el «adecuado tratamiento tributario de los actos cooperativos practicados por las sociedades cooperativas» (Brasil 1988).

Independiente de la Constitución de Brasil caminar pasos largos a la pérdida de la juventud, pues ya cuenta con 28 años, todavía los brasileños esperan la regulación del artículo constitucional que orienta al adecuado tratamiento del acto de las cooperativas. Por esto, y teniendo en cuenta la fragilidad de la legislación sobre el tema, fue necesario desarrollarse una relectura científica sobre el significado del acto cooperativo definido por la Ley de 1970, necesaria al atendimiento del vértice constitucional. Sin embargo, el tiempo ha transcurrido bajo una velocidad estratosférica, y todo lo que se ha visto ha sido un debate cíclico sobre el concepto del acto cooperativo, por lo cual se reafirma el entendimiento del artículo 79 de la Ley 5,764/71, renovándose, siempre, la necesidad del Poder Constituyente tratar de forma adecuada el acto cooperativo.

Esta realidad de arrastro del tiempo, además de perjudicial al desarrollo del Cooperativismo, revela la fragilidad del movimiento cooperativo brasileño imponer sus convicciones para que el legislador promueva el ajuste legal necesario de la legislación, y somete la cuestión del acto cooperativo a una interpretación reduccionista, que desconsidera la complejidad y la esencia de los vínculos cooperativos.

En efecto, las sociedades jurídicas reglamentadas por las leyes brasileñas, en las cuáles las sociedades cooperativas son especies, son conformadas a partir de la interacción entre las personas que se aproximan para consolidar una relación societaria. Mientras unos se aproximan en virtud del interés exclusivo por el capital, como en el caso de las sociedades capitalistas, otros contractan en sociedad por cuenta de las aspiraciones y vínculos personales de afinidad, como es posible verse en el seno de las sociedades de personas.

Ocurre que en el ámbito de las sociedades cooperativas la situación se muestra distinta, puesto que los individuos, además de celebran un vínculo de correlación afectiva, mantienen igualmente la identidad en el sentido de que su relación no generará lucro, y harán parte de una entidad jurídico-societaria absolutamente diferente de las demás, pues, mismo que les preste condiciones para la mejora socioeconómica, la cooperativa posibilitara una regeneración moral interna de

los miembros, y externa, mediante la inter-actuación con la comunidad y con el entorno en que se encuentra inserida.

Despreciando la tonalidad fundamental de la sociedad cooperativa para el análisis de la causa para el adecuado tratamiento tributario del acto cooperativo, el legislador brasileño reduce la importancia de la cooperatividad para el beneficio fiscal de la cooperativa, puesto que aún persigue el retrogrado debate de identificación de lo que efectivamente sea el acto cooperativo.

VI. Comprendiendo la inmunidad tributaria

La comprensión del significado de inmunidad tributaria presupone saber que el termino inmunidad traduce la idea de un conjunto de privilegios o de ventajas concedidos a una persona o entidad, en virtud de una causa o situación específica (Diccionario informal 2016).

A partir del entendimiento etimológico respecto a la inmunidad, y con el propósito de aproximar el tema al trabajo, fluctúa pasible de comprenderse la inmunidad tributaria como una protección constitucional a los contribuyentes, en razón de una posibilidad de no incidencia fiscal constitucionalmente calificada que protege determinado facto, determinada persona, o determinada categoría de personas (Clase Contábil 2016).

De este modo, y relacionando la cuestión de la inmunidad con la previsión constitucional, es necesario decir que en Brasil, la inmunidad tributaria está prevista en el artículo 150 de la Constitución, que determina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III. cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV. utilizar tributo com efeito de confisco;
- V. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
- VI. instituir impostos sobre:
 - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;
 - c) **patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**
 - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
 - e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

§ 1.º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2.º A vedação do inciso VI, «a», é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3.º As vedações do inciso VI, «a», e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas «b» e «c», compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

- § 5.º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.
- § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.
- § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (Constitución brasileña 1988-grifo personal).

Sintetizando, se puede decir que la inmunidad tributaria es una forma de no incidencia del tributo, que impide que la ley genere factos sobre materias inmunes. (Carraza 1997, 405).

VII. **A título de conclusión: la necesidad de una mirada distinta hacia el Cooperativismo para el posible reconocimiento de la inmunidad tributaria de las sociedades cooperativas**

Ya con la perspectiva de consolidar el entendimiento sobre la posibilidad del Estado ofrecer inmunidad tributaria a las sociedades cooperativas, es oportuno decir que la Constitución de Brasil, a través del artículo 174, determina que, siendo el «agente normativo y regulador de la actividad económica, el Estado ejercerá, en la forma de la Ley, las funciones de fiscalización, incentivo y planeamiento, siendo este determinante para el sector público e indicativo para el privado» (Constitución brasileña 1988).

Siguiendo la escala de atribuciones del Estado, en el ámbito de las reglas que nortean las actividades y relaciones económicas, la propia Constitución de la República Federativa de Brasil, en el párrafo segundo del mismo artículo 174, dispone que la ley estimulará el Cooperativismo y otras formas de asociación (Constitución brasileña 1988).

El estudio sistémico de la expresión constitucional es importante para entenderse que dicho estímulo resulta del hecho de que el Cooperativismo se muestra como una de las alternativas capaces de ecualizar las grandes distorsiones socioeconómicas del país, proponiendo a

las cooperativas la libertad y protección tributaria bajo un nuevo orden de la economía, que ahora presupone un carácter social y democrático.

Esta perspectiva no es vana, puesto que es de conocimiento de todos que el «Cooperativismo recorrió la historia de manos dadas con el hombre como una corriente que permitió las gentes se aproximaren bajo valores y principios comunes, para eliminar todas las formas autoritarias de poder, y para permitir al propio hombre encontrar los medios necesarios a su completo desarrollo, tanto en el ámbito material, económico, social, personal y espiritual» (Miranda 2012, 16).

Por ello, hoy por hoy los legisladores deben tener conciencia de que el Cooperativismo, mismo que se presente como la alternativa de reformulación de un estado socioeconómico, es indiscutiblemente un «sistema que aproxima las personas que sufren invariables dificultades que impiden la satisfacción de las necesidades de una, que son idénticas a de las demás» (Miranda 2012, 140).

En este camino, toda y cualquiera teoría que busque enmarcar el tratamiento tributario de la sociedad cooperativa, debe tener en mira que antes de más nada el Cooperativismo «desvela que la preocupación antecede la acción; que el conjunto hace la fuerza, y la fuerza es emprendida por el conjunto, para el conjunto e incluso para los que todavía no integran el conjunto» (Miranda 2012, 140).

Mismo hoy, en el punto neurálgico del siglo veintiuno, no se debe olvidar que los hechos pasados que trascienden la temporalidad, pero cuya cronología y lógica se ponen como fundamentales a la causa única del Cooperativismo: el bienestar del hombre, el bien social.

Es por este camino que la Alianza Cooperativa Internacional sigue diciendo que el Cooperativismo alberga el interés supremo de mejorar las condiciones de vida del hombre y proporcionarle el perfeccionamiento moral. Tanto es de este modo que la propia Alianza Cooperativa Internacional es categórica al señalar que «dondequiera que flamee la bandera de la Cooperación Internacional, el hombre puede abrigar la esperanza de que la pobreza, la privación de la libertad, la discriminación, la guerra, en suma, todas las condiciones que impiden el pleno desarrollo de la Humanidad no perdurarán eternamente» (Alianza Cooperativa Internacional 1978, 130).

Para ello, es necesario entenderse que la sociedad cooperativa, que representa el sistema cooperativo o la expresión jurídica de la doctrina cooperativa, es el agente que expresará el contenido doctrinal, o el templo supremo del Cooperativismo. Sobre ello, se puede decir que:

Un templo no es propiamente la suma de las torres, los pórticos, los atrios, los ventanales y las bóvedas casi celestes de centena-

res de varillas de hierro que garantizan la firmeza y la seguridad; los bultos de cemento que macizan el conjunto. Los edificios del Cooperativismo denominados cooperativas, federaciones y confederaciones, en la suma de un organismo de cúpula, en realidad de verdad son positivas y verdaderas cuando el volumen que hace el ladrillo, o sea los socios de carne y hueso; es consciente y participativo, cuando ellos al mismo tiempo son el hierro que afirma el cemento que compacta, da dureza y forma al templo sagrado de la Cooperación (Arcila 2002, 18).

Para que encuentre efectividad de su causa, la constitución y el desarrollo de las sociedades cooperativas está sujeto a las relaciones mutuas y recíprocas de lo doctrinal con lo sistemático; del jurídico con los valores, del práctico, con los principios.

Comprendiéndose esta dinámica, se entenderá que las sociedades cooperativas, en cualquiera sistema jurídico, dejan de ser sencillas formas jurídicas de proponer o realizar negocios jurídicos-económicos. Es verdad que las sociedades cooperativas tienen un objetivo económico, pero también poseen un objetivo social que mantiene viva la conexión entre la intención y el ideal desde su comienzo hasta nuestros días.

A partir del momento en que las gentes, los doctrinarios y los legisladores entiendan el fin de las sociedades cooperativas, logran percibir que el Cooperativismo, a través de las sociedades cooperativas, no perderá el hilo de presentar «estructura con realizaciones económicas y sociales visibles y evaluables, con una trayectoria que ha superado las más críticas situaciones sostenida por un sistema efectivo y armónico pleno de realizaciones y también de posibilidades» (Gonzalo y Cracogna 1985, 23).

El Cooperativismo es, antes de un sistema económico, la alternativa sistémica que persigue una transformación socio-moral del hombre y de su contexto, a través del ejercicio de las sociedades cooperativas, y de la acción de los cooperados.

Enmarcado con esta huella, el Cooperativismo, y por consecuencia las sociedades cooperativas, revístese de las condiciones adecuadas al tratamiento fiscal privilegiado.

Verificada las características jurídicas de las sociedades cooperativas, las cuales desprestigian el ánimo de lucro para su configuración, y sobrellevada las particularidades inherentes a la relación de los miembros entre sí y con la sociedades cooperativas, de ellos y de las cooperativas con la comunidad de su inserción, las sociedades cooperativas pierden el atributo de ser una sociedad capitalista y resguardan la naturaleza de entidad de asistencia socio-económica-moral, atrayendo, entonces, la inmunidad tributaria, en los términos propuestos por el artículo 150, VI, 'c', de la Constitución brasileña.

Esto, lejos de mostrarse una utopía, implica en percibir que las extravagancias inherentes a las distintas ramas del Cooperativismo son predisposiciones malas que el día menos pensado someterán los cooperativistas a una nueva crisis de identidad que, quizás, le afecte de tal manera su estructura y funcionalidad, poniendo el propio Cooperativismo en riesgo de perder definitivamente su razón de ser, su marca de representatividad como la alternativa que, más allá de permitir el desarrollo socioeconómico del hombre, le permite una evolución moral y mismo espiritual (Miranda 2008, 316).

Es así que, mientras se ve la actuación de algunos gestores de cooperativas que preponderan la importancia de la juridicidad, la jerarquía de la forma y del material antes del fin más grande del Cooperativismo, el hombre, se debe decir, en definitivo, que el movimiento cooperativo actúa sobre hombres, para hombres y em razón de los hombres (Miranda 2008, 317).

VIII. Referencias bibliográficas

- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 1996. *Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la Identidad Cooperativa aprobada en Manchester*. Vitoria-Gasteiz: Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi.
- ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL. 1978. «56.º Día Internacional de la Cooperación». *Revista de la Cooperación Internacional*, 11, 2,
- ARIZMENDIARRIETA, José Maria. 1983. *Pensamientos*. Caja laboral Popular: Estella.
- ARNÁEZ ARCE, Vega María. 2014. «La prestación de servicios de interés general mediante sociedades cooperativas». *Las cooperativas como alternativa económica: Una visión de México y España*. DyKinson: 251-265.
- ATXABAL RADA, Alberto. 2014. «Democracia y jóvenes, una aproximación desde las cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 116: 57-76.
- BALBI DE GONZALO, N. y Cracogna D. 1985. *Introducción al cooperativismo. Nociones para una formación cooperativa*. Buenos Aires: Intercoop Editora Cooperativa Limitada.
- BRASIL. 1988. «Constitución de la República Federativa de Brasil». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm).
- BULGARELLI, Valdirio. 1967. *Elaboração do Direito Cooperativo*. São Paulo: Editora Atlas.
- CARRAZA, Roque Antônio. 1997. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros.
- CLASSE CONTÁBIL. 2015. «Inmunidade tributária». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.classecontabil.com.br/o-portal/o-que-e-a-imunidade-tributaria](http://www.classecontabil.com.br/o-portal/o-que-e-a-imunidade-tributaria).

- CRACOGNA, Dante. 2015. «La legislación cooperativa latinoamericana en el marco del Plan para una Década Cooperativa de la Alianza Cooperativa Internacional». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 117: 12-33.
- DIVAR, Javier. 1985. *La alternativa cooperativa: una respuesta ante la crisis*. Barcelona: Ceac.
- JIMÉNEZ ARCILA, F. L. 2002. *El cooperativismo, ayer, hoy y mañana*. Medellín: Confecoop.
- LASSERRE, Geroges. 1980. *El Hombre cooperative*. Buenos Aires: Intercoop.
- LEY. 20.337/73. «Ley de cooperativas» Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm](http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18462/texact.htm).
- DICIONÁRIO. 2015. «Dicionário Informal». Acceso el 17 de mayo. [www.http://www.dicionarioinformal.com.br/imunidade](http://www.dicionarioinformal.com.br/imunidade).
- MARCUELLO SERVÓS, Carmen y Nachar Calderón, Pablo. 2013. «La sociedad cooperativa: motivación y coordinación. Un análisis desde las teorías económicas de la empresa y la economía social». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* 110: 192-222.
- MAY, H. 1944. «A message for Co-operation day». *Review of International Co-operation*. 37, p. 69-71.
- MARTÍ, Juan Pablo, Thul, Florencia y Cancela, Valentina. 2014. «Las empresas recuperadas como cooperativas de trabajo en Uruguay: entre la crisis y la oportunidad». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa* 82: 5-28.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2015. «El sistema de crédito cooperativo brasileño y la identidad cooperativa: la necesidad de vigilancia permanente de los valores del cooperativismo para la sostenibilidad del modelo». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 49: 65-82.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2014. «De la propedeútica de los principios cooperativos a la intercooperación como pilastra del cooperativismo». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* 48: 149-163.
- MIRANDA, José Eduardo de, Galhardo, José Henrique da Silva e Vieira, Paulo Gonçalves. 2013. *Regime jurídico da sociedade cooperativa*. Curitiba: Juruá.
- MIRANDA, José Eduardo de. 2012. *De la crisis de identidad al rescate de la génesis del Cooperativismo*. Madrid: Dykinson.
- MIRANDA, José Eduardo. 2008. «De la cooperación al cooperativismo: análisis de los valores y principios cooperativos como instrumentos de regeneración de entornos debilitados.» Tesis doctoral. Universidad de Deusto.
- PINHO, Carlos Marques. 1973. «O Estado brasileiro e as cooperativas». *A problemática cooperativista no desenvolvimento económico*. São Paulo: Editora Artégrafica.
- PUENTE, Antonio Salinas. 1954. *Derecho Cooperativo*. Editorial Cooperativismo: México D.F.
- SOLDEVILLA Y VILLAR, Antonio. 1973. *El movimiento cooperativista mundial: sus orígenes, desarrollo y problema actual*. Valladolid: Talleres Gráficos Ceres.
- THORDARSON, Bruce. 1987. «Un análisis global de la función de las cooperativas en el desarrollo económico y social». *Revista de la Cooperación Internacional*. 20,2, ACI, p. 47.

Derechos de autor

El *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* es una revista de acceso abierto lo que significa que es de libre acceso en su integridad inmediatamente después de la publicación de cada número. Se permite su lectura, la búsqueda, descarga, distribución y reutilización legal en cualquier tipo de soporte sólo para fines no comerciales y según lo previsto por la ley; sin la previa autorización de la Editorial (Universidad de Deusto) o el autor, siempre que la obra original sea debidamente citada (número, año, páginas y DOI si procede) y cualquier cambio en el original esté claramente indicado.

Copyright

The *International Association of Cooperative Law Journal* is an Open Access journal which means that it is free for full and immediate access, reading, search, download, distribution, and lawful reuse in any medium only for non-commercial purposes, without prior permission from the Publisher or the author; provided the original work is properly cited and any changes to the original are clearly indicated.