

SENTENCIA N° 374/17

Expte.: 610/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 02 días del mes de Agosto de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIO AZUCAÑA LTDA. s/ Recurso de Apelación" – Expte. DGR N° 2416/376-D-2013).-

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1948/1957 se presenta el contribuyente COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIO AZUCAÑA LTDA e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 86/16, de fecha 13.06.2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1941/1942 de estos actuados. En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 306-2014 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en su art. 2° intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, en su art. 3°, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 306-2014.



DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que la Cooperativa destina los ingresos obtenidos exclusivamente al objeto previsto en su estatuto

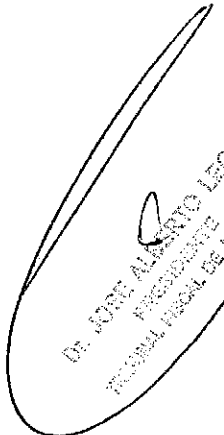
Expte. 610/926/2016

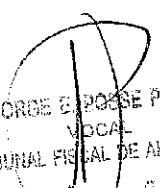
social, conforme expresamente lo establece la Resolución N° E 116/07 por medio de la cual la DGR otorgó exención al contribuyente en los impuestos sobre los Ingresos Brutos, para la Salud Pública y de Sellos. Considera que la conclusión a la que arriba la DGR (considerar que pierde el beneficio de la exención impositiva por no destinar los ingresos al objeto previsto en su estatuto), se contraponen con las normas que rigen el accionar de las cooperativas, citando entre ellas a la Resolución 4664/2013 del INAES, la Ley 20337. Manifiesta que por medio de la Resolución N° 699-450- IPACyM- 2014, dicho Organismo resolvió solicitar al INAES que se le aplique a la cooperativa la sanción del retiro de la autorización para funcionar. Esta resolución fue recurrida, encontrándose pendiente de resolver por el INAES.

Por otra parte, considera que el responsable de la actual situación de la cooperativa es el IPACyM al negarle la celebración de la Asamblea Extraordinaria que tiene como finalidad incorporar trabajadores como asociados a pesar de que lo solicitara en varias oportunidades a partir de la mitad del año 2014. De todas maneras considera que no es la DGR quien puede determinar qué cumpla o no con el objeto previsto en su estatuto.

Como otro agravio manifiesta que conforme lo previsto por la ley 8520 en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley 8720, los períodos 2009, 2010 y 2011 se encuentran condonados.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial. Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.


DR. JORGE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


DR. JORGE E. POESE PONZESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

III.- En virtud de una mejor claridad, se tratará en primer término el segundo de los agravios esgrimidos por el contribuyente, referido a la aplicación de la Ley 8520 con la modificación de la Ley 8720. Cabe poner de resalto que por imperio de la Ley 8520 con la modificación de las leyes 8720 y 8795, las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 08 de 2009 y 01 a 04/2010 han quedado condonadas de oficio, toda vez que –según se desprende de los antecedentes y constancias de autos- al 15 de octubre de 2014 y al 06 de julio de 2015 el curso de la prescripción de la acción para perseguirlas no estaba interrumpido.

En efecto, de las constancias del expediente se desprende que la notificación del acta de deuda e intimación de pago (acto suspensivo de la prescripción por un año) tuvo lugar el día 03/10/2014 (fs. 1871); y las demandas judiciales (actos interruptivos del curso de la prescripción que se encontraba suspendida por la mencionada notificación) tuvieron lugar el 15/10/2014 (fs. 1960/1969) y el 16/06/2015 (fs. 1970/1981). Pues bien, de acuerdo a esas fechas, los anticipos 01 a 08 de 2009 y 01 a 04/2010 quedaron condonados de oficio por imperio de la ley 8520 (con las modificaciones de las leyes 8720 y 8795), ya que el acto interruptivo de la prescripción solo surtió efectos sobre los anticipos 09 a 12/2009, 05 a 12/2010 y 01 a 12/2011.

IV.- Entrando al análisis de las demás cuestiones sometidas a debate, corresponde resolver si la Resolución D-86/16 resulta ajustada a derecho.

Efectivamente el Organismo Fiscal en fecha 19/04/2007, dicto la Resolución N° E 116/07 la cual resolvía: Declarar a la Cooperativa de Trabajo Agropecuario Azucaña Ltda exenta del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos siempre que los ingresos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en su estatuto social. Asimismo, la resolución prevé que la exención conservará su vigencia mientras no se modifique el destino, afectación y/o condiciones de su procedencia. Esta última situación fue verificada durante el curso de la inspección llevada a cabo por la DGR, ya que conforme el estatuto de la cooperativa, en su artículo 5 establece que el objeto de la misma es asumir por

DR. JORGE ELIOSSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

su propia cuenta, valiéndose del trabajo de los asociados, las actividades inherentes a preparación de tierras, siembras, plantaciones, cultivo, cosecha, etc. De esa manera y conforme fuera verificado por la inspección, la cooperativa de trabajo no funcionaba solamente con la actividad de sus asociados (los cuales son solamente siete), sino que en determinados períodos llegó a tener en relación de dependencia hasta 473 personas no asociadas. Esto vulnera el espíritu mismo del cooperativismo y sobre todo el de una cooperativa de trabajo, las cuales tienen por objeto brindar ocupación a sus asociados.

Resulta errada la cita que realiza el contribuyente respecto de la Resolución N° 4664/2013, ya que la misma establece que si bien la relación jurídica entre la cooperativa y sus asociados es de naturaleza asociativa, autónoma e incompatible con las contrataciones de carácter laboral, civil o comercial, las cooperativas deberán prestar los beneficios de la seguridad social a los mismos. Sin embargo, dicha resolución, no tiene asidero alguno en este asunto, ya que no se discute los beneficios previsionales que puedan tener los asociados, sino que se encuentran desempeñando las tareas inherentes a la presente cooperativa, personas que no son asociadas.

Para este supuesto existe la Resolución N° 360/75 INAC que resuelve que las cooperativas no podrán utilizar personal en relación de dependencia, salvo en casos enumerados taxativamente; a saber: sobrecarga circunstancial de tareas (por un plazo de tres meses), necesidad de los servicios de un técnico o especialista (por un plazo de seis meses), trabajos estacionales (tres meses), período de prueba (seis meses).

Asimismo prevé la resolución que expirados dichos plazos, la cooperativa deberá incorporar a los trabajadores a la misma en carácter de asociados. Esta es la situación acontecida en autos.

Sin embargo el contribuyente pretende endilgarle responsabilidad al Organismo de contralor local- I P A C y M aduciendo que dicho ente no autorizó la realización de la Asamblea Extraordinaria solicitada a partir del año 2014 en diversas oportunidades. Puede observarse que es el contribuyente el que no

Dr. JORGE GUSTAVO LEON
MIEMBRO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. ROSSE PONSOSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO MIMENEZ

cumplió con la debida diligencia, ya que los períodos comprendidos en la inspección van desde el año 2009 al 2011, plazo de tiempo en el cual se verificó en algunas etapas la utilización de personal en relación de dependencia; solicitando recién en el año 2014 la asamblea extraordinaria para incluir a los trabajadores como asociados.

Sin embargo conforme establece la ley 20337 (ley de cooperativas) en su artículo 47 las asambleas extraordinarias tendrán lugar cuando lo disponga el consejo de administración, el síndico o asociados, cuyo número equivalga al 10%. El art. 48 por su parte establece que las asambleas, tanto la extraordinaria como la ordinaria, deben ser convocadas con quince días de anticipación y con esa misma antelación deben ser comunicadas a la autoridad de aplicación y al órgano local competente (en este caso I P A C y M). Sin embargo, nada dice acerca de que necesita una aprobación de dicho órgano, debiendo solamente comunicarle que se llevara a cabo la asamblea, En conclusión, existen acabadas razones que demuestran que la cooperativa de autos no estaba cumpliendo con el objeto propiamente establecido en su estatuto y vulnerando asimismo el espíritu del cooperativismo; razón por la cual la DGR, quien en su momento le otorgara la exención impositiva, tiene la facultad para privarlo de dicho beneficio y determinar la deuda impositiva a que se arribara en las presentes actuaciones.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I). DECLARAR que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por las Leyes 8720 y 8795, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 08 de 2009 y 01 a 04 de 2010 han quedado condonadas de oficio.
- II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D- 86/16, de fecha 13.06.2016 en relación con los anticipos 09 a 12 de 2009, 05 a 12 de 2010 y 01 a 12 de 2011.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE PONASSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Expte. 610/926/2016

III). REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

El señor vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa, dijo:

I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes y conclusiones del caso (parágrafos I, II y IV del voto preopinante). Formulo disidencia parcial con el considerando N° III de la opinión precedente, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II.- Que sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permito disentir en la injerencia en este caso concreto de la Ley provincial N° 8795, con respecto a la condonación de la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 01 a 04/2010 contenidos en el Acta de Deuda N° A 306/2014, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

La Ley Provincial N° 8795 (Sanción: 8/7/2015 - BO 15/7/2015), en su artículo 1° punto f, establece: "...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate...."

Del análisis de la norma transcrita, se desprende que la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2010, sería que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del

Código Civil según la materia de que se trate, condición que a mi entender, se configura con respecto a los anticipos del año 01 a 04/2010, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento que el curso de la prescripción se encuentra interrumpido, por lo que no corresponde el beneficio de la condonación de los períodos mencionados.-

Para un mejor análisis de lo afirmado, debemos remitirnos al artículo 54 C.T.P. (tv) el cual dispone: "...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...".

Con respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), la Corte dejó establecido que rige lo normado en la segunda parte del artículo N° 3.986 del C.C., en donde establece que: "...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción..."-.

La constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica, conforme lo dispone el artículo transcrito, se produce con la notificación del Acta de Deuda, por lo que la comunicación de la misma suspende por un año y por única vez, la prescripción liberatoria.-

En lo que refiere a la interrupción de la prescripción, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: "...La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio...". En el precepto citado, la palabra "demanda" está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-

DR. JORGE E. POSSE PUNERBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

Por lo enunciado, la C.S.J.T. diferencia los efectos de la interrupción y de la suspensión del curso de la prescripción, estableciendo que la primera deja sin efecto alguno el tiempo corrido hasta el momento en que la causal acontece, comenzando nuevamente y de modo íntegro a computarse el plazo legal; y, en cambio, la suspensión detiene transitoriamente el transcurso del plazo de la prescripción sin afectar el tiempo ya corrido y una vez cesado el motivo de la suspensión, el plazo sigue corriendo hasta completar el término legal.

Citando la tesis adoptada por el Máximo Tribunal, entiendo que las gestiones administrativas no tienen idoneidad para interrumpir el curso de la prescripción, ello sin perjuicio del efecto suspensivo que puedan tener conforme al art. 3.986 último párrafo del Código Civil. Tal premisa lleva a concluir que la prescripción no puede considerarse interrumpida por las actuaciones contenidas en el expediente administrativo, ni específicamente por la resolución determinativa de la deuda o su intimación de pago.

Lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: "...Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:...3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos..."-.

Ya lo dijo la C.S.J.T., en el leading case Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal: "...Así las cosas, las cuestiones atinentes a la determinación del plazo (quinquenal) y al efecto solo suspensivo de la notificación de la determinación de deuda no arrojan mayores problemáticas, puesto que el aludido plazo coincide con aquel previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil..."-.

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada arrojó que: "...en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la

DR. JORGE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE PONCE PONSOSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE RUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo...”.

Por ello, el anticipo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que es exigible.-

Ahora bien, dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias y la injerencia de las normas del Código Civil, corresponde me expida sobre el motivo de mi disidencia al voto del vocal preopinante, atento que considero que no corresponde la condonación de oficio con respecto a las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 04/2010.-

Del análisis detallado del presente expediente, surge que a fojas 1.871 obra cedula de notificación N° 0001-00129459, por medio de la cual se comunica al contribuyente el contenido del Acta de Deuda N° A 306-2014. Tal notificación fue realizada en fecha 03/10/2014, en el domicilio fiscal del contribuyente, por los períodos 2009, 2010 y 2011 correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Conforme expuse anteriormente, las actuaciones administrativas no interrumpen el curso de la prescripción liberatoria, solo tienen la idoneidad para suspender por un año y única vez, teniendo en cuenta que la notificación del Acta de Deuda al contribuyente, es la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica, por los períodos 2009, 2010 y 2011, conforme lo dispone el artículo N° 3986 del C.C.

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 306/2014 que rola a fojas 1862/1.870, o sea el 03/10/2014, la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias de las posiciones 01 a 04/2010 fue suspendida por un año, conforme el artículo N° 3986 del CC.-

Dr. JORGE E. POSE POSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que en fecha 16/06/2016, por medio del Certificado de Deuda N° 293/2015, la Autoridad de Aplicación interrumpió el curso de la prescripción conforme lo dispuesto por el Código Civil, en relación a las posiciones 01 a 04/2010, habiendo interpuesto demanda judicial (fojas 1970/1978), razón por la cual, no se tornaría operativa la eximición de oficio dispuesta por la Ley N° 8795.-

En conclusión, al momento de la notificación del Acta impugnada, el plazo de 5 años dispuesto por el artículo N° 4.027 inc. 3 del Código Civil, no se encontraba fenecido, atento que el período 01/2010, fue exigible por parte de la Autoridad de Aplicación el día 23/02/2010, el período 02/2010 lo fue en fecha 23/03/2010, el período 03/2010 fue exigible el 22/04/2010 y la posición 04/2010 venció el día 21/05/2010, y considerando que al 03/10/2014 (fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 306/2017), la deuda intimada era exigible por parte de la D.G.R., se produjo la suspensión de la prescripción por el termino de un año. Asimismo y dentro del año de suspensión de la prescripción liberatoria, en fecha 16/06/2015 por medio del Certificado de Deuda N° 293/2015, la Autoridad de Aplicación interrumpió el curso de la prescripción con la interposición de la demanda judicial, no correspondiendo condonar de oficio las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01/2010 a 04/2010, teniendo en cuenta que al 6 de Julio de 2015 el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, se encontraba interrumpido por parte de la Autoridad de Aplicación.-

Por ello y teniendo en cuenta que los anticipos 09/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 y 01 a 12/2011 correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, son exigibles por parte de la DGR, considero que la solución adoptada en el IV del voto del vocal preopinante es la correcta, compartiendo el análisis y los fundamentos expuestos.-

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución:

- 1.- DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 08/2009, contenidas en el Acta de Deuda N° A 306/2014,

confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, han quedado condonadas de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por el artículo N° 7, inciso f) segundo párrafo de la Ley N° 8520 (modificada por Ley N° 8720), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA., CUIT N° 30-70985035-7, en contra de la Resolución N° D 86/16 de fecha 13/06/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia CONFIRMAR el Acta de Deuda N° A 306-2016, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a los anticipos 09/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 y 01 a 12/2011, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

3.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y ARCHÍVESE.-

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo: Compartiendo los argumentos y conclusión expuestas por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, voto en idéntico sentido.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE

1.- **DECLARAR** que las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 08/2009, contenidas en el Acta de Deuda N° A 306/2014, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, han quedado condonadas de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por el artículo N° 7, inciso f) segundo párrafo de la Ley N° 8520 (modificada por Ley N° 8720), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

DR. ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA., CUIT N° 30-70985035-7, en contra de la Resolución N° D 86/16 de fecha 13/06/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 306-2016, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en relación a los anticipos 09/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 y 01 a 12/2011, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

3.- **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHÍVESE**

HÁGASE SABER.



DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE (en disidencia parcial)



DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI-



Dra. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA