

SENTENCIA N° 938 /19

Expte. N° 660/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *17* días del mes de *diciembre* de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 660/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 34286/376/D/2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN. Jorge Gustavo Jiménez.-

El CPN. **Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- A fojas 787/799 del Expte. N° 34286/376/D/2017 el contribuyente interpone Recursos de Apelación en contra de la Resoluciones N° D 381/18 y D 382/18 de la Dirección General de Rentas ambas de fecha 15.08.2018 obrantes a fojas 783/784 del mismo expediente. En la primera de ellas se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA, C.U.I.T. N° 30-70985035-7, en contra del Acta de Deuda N° A 2003-2017, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma. Del mismo modo, en la segunda de ellas se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la cooperativa en contra del Acta de Deuda N° A 411-2018, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma.

II.- En primer término, la apelante realiza una síntesis de los antecedentes del caso procediendo a continuación a enunciar sus agravios.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Afirma que la cooperativa destina los ingresos obtenidos exclusivamente al objeto previsto en su estatuto social, conforme surge de la documentación agregada en autos, sin que el Organismo Fiscal haya demostrado lo contrario.

Considera que el argumento central de la D.G.R. radica en que la cooperativa se apartó de lo dispuesto por la normativa vigente al emplear personal dependiente ajeno a sus asociados, tergiversando de este modo sus propios objetos y fines.

Al respecto, manifiesta que la postura de la Administración se contrapone con lo establecido por las normas marcos que rigen el accionar de las cooperativas, más específicamente con lo dispuesto en la Resolución 4664/2013 del INAES mediante su artículo 2°, referente a los beneficios de la seguridad social que éstas deben brindar a sus asociados.

Señala que es en cumplimiento de dichas normas que la cooperativa ha cumplido oportunamente con todos los beneficios previsionales, los de la seguridad social, salud y asignaciones familiares, entre otras, para lo cual procede a hacer las retenciones de ley.

Plantea que las resoluciones recurridas ignoran lo previsto en las normas dictadas por el INAES, Autoridad de Aplicación de las cooperativas en todo el país y con jurisdicción exclusiva y excluyente para juzgar sobre sus funciones, las cuales otorgan una clara opción en favor de las cooperativas, permitiendo a sus asociados cotizar como trabajadores en relación de dependencia para que puedan contar con todos los beneficios de la seguridad social.

Por lo expresado, manifiesta que se advierte una marcada contradicción entre el argumento central con el cual el Organismo Fiscal fundamenta su rechazo a la impugnación presentada y pretende sostener que a la cooperativa no le corresponde la exención, con respecto a la mencionada opción a favor de las cooperativas que otorga el art. 2° de la Resolución N° 4664/13 del INAES.

Asimismo, expresa que intentó incorporar a los trabajadores como asociados sin que el IPACyM otorgara la autorización para la celebración de la asamblea extraordinaria a esos fines.

Manifiesta que, teniendo en cuenta que la Autoridad de Aplicación de las cooperativas es el INAES, y siendo el contribuyente una cooperativa de trabajo, sostiene que le corresponde a dicho organismo juzgar sobre la legalidad de

cualquier posible modificación en el objeto social de las cooperativas o bien, en el incumplimiento de la ley marco.

De esta manera, entiende que no habiendo pronunciamiento expreso por parte del órgano competente en la materia acerca de algún posible alejamiento del objeto previsto en el estatuto social de la cooperativa, mal puede la D.G.R. realizar determinaciones o instrucciones de sumarios en base a un supuesto incumplimiento de la finalidad cooperativa.

Por lo expuesto, concluye que no es la D.G.R. la autoridad competente para determinar el alejamiento o no de la cooperativa de su objeto social y, en consecuencia, eliminar la exención tributaria que le corresponde a la cooperativa por ley.

Expresa que es la Ley N° 20337 la que otorga al organismo de control de las cooperativas, la fiscalización de ellas, decidiendo si las mismas violan o no su objeto, correspondiendo en este caso el retiro de la matrícula u otra sanción de las dispuestas en ese cuerpo legal.

Por lo dicho, afirma que resultan nulas las Actas de Deuda N° A 411-2018 y N° A 2003-2017, como así también las Resoluciones N° D-382-18 y N° D-381-18 emitidas por la D.G.R.

Por otra parte, destaca que, si bien por medio de la Resolución N° 699-450-IPACyM-2014, de fecha 14.08.2014, el IPACyM, órgano de contralor local, resolvió solicitar al INAES que proceda a aplicar a la cooperativa la sanción establecida en el art. 101° inciso 3° de la Ley 20.337 "Retiro de la autorización para funcionar", esta resolución fue recurrida en tiempo y forma por Azucaña y la misma no se encuentra firme, no habiendo por lo tanto una resolución administrativa final sobre este punto.

Manifiesta que se interpuso ante el INAES el recurso correspondiente y luego se planteó la acción judicial ante la Cámara Contenciosa Administrativa Federal, autos caratulados "Cooperativa de Trabajo Agropecuario Azucaña Ltda. c/ INAES s/ Cooperativas – Ley 20337 – Art. 103 – Expte. Nro. 70494/2016", actualmente en trámite.

Entiende que todo lo expresado determina la nulidad absoluta e insanable de ambas Actas de Deuda por violación del principio de legalidad (Art. 19 CN) y el de atribución de competencias. Asimismo, considera que la D.G.R. infringe el

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSI PONSERSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
RESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

principio de Supremacía constitucional (Art. 31 CN) y el de división de poderes (entre otros Art. 29 de la C.N.).

Por otra parte, resalta que la exención tributaria concedida por Resolución General N° E 116/07 en Expte. N° 43.810/376/C/2006, que tiene otorgada la Cooperativa de Trabajo Azucaña, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, encuentra sustento en lo dispuesto por el Art. 228 inc. 17 del Código Tributario, en cuanto dispone: *“Están exentas del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales: ... inc. 17) Las sociedades cooperativas de trabajo”*.

Afirma que dicha disposición, fue absolutamente omitida por la Autoridad de Aplicación que desconociendo la misma avanzó en la ilegítima determinación del Impuesto a los Ingresos Brutos a la cooperativa.

En virtud de todo lo expuesto, solicita se haga lugar a los recursos de apelación interpuestos. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fojas 1/4 del Expte. N° 660/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado de ambos recursos conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, mediante un único escrito, solicitando el rechazo de los mismos y la confirmación de las resoluciones apeladas.

En primer lugar, el Organismo Fiscal recalca los errores en los que incurre el apelante al exponer sus agravios. En efecto, destaca que la Resolución N° E 116/07 ordena en su art. 1° la exención a favor del contribuyente *“en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir de su inscripción 01/08/2006, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en su estatuto social, acta de constitución o documento similar, En el Impuesto para la Salud Pública padrón N° 200605282, a partir del 04/08/2006...”*. A su vez dispone que *“La exención –otorgada- conservará su vigencia mientras no se modifique el destino, afectación y/o condiciones de su procedencia”*. Manifiesta que dichas condiciones, conocidas por el contribuyente, son prueba acabada de que toda exención no opera ni se mantiene *ministerio legis* en el tiempo. Por el contrario, es otorgada mediante el dictado de un acto administrativo específico que la concede; y, una vez otorgada, conserva *“su vigencia en tanto no se modifique el destino, afectación y/o condiciones de su procedencia”*.

Expresa que, en el caso bajo estudio, en virtud de la instrumental acompañada por el contribuyente en la etapa de la inspección, pueden conocerse hechos puntuales que acreditan de manera cierta que, durante los períodos sujetos a inspección, la firma se apartó de sus estatutos, a la par que incumplió con las normativas vigentes, desapareciendo la condición que sustentaba la exención otorgada mediante Resolución N° E 116-07.

Señala que, del cuerpo del Acta de Deuda N° A 411-2018 puede leerse que “...el objeto social mencionado en el Art. 5 del Estatuto Social de la Cooperativa que establece que: “La Cooperativa tendrá por objeto asumir por su propia cuenta, valiéndose del trabajo personal de sus asociados, las actividades inherentes a: a) Preparación de tierras, siembras, plantaciones, cultivo, cosechas, aplicación de herbicidas, fertilizantes, acondicionamiento y almacenamiento de la producción agropecuaria; industrialización y comercialización, así como las operaciones de transporte que sean necesarias en las diversas etapas del proceso”.

Asimismo, destaca lo dispuesto por Resolución N° 360/75 del INAC mediante su art. 1°: “las cooperativas de producción o trabajo no podrán utilizar los servicios del personal en relación de dependencia sino en los casos siguiente: a) Sobrecarga circunstancial de tareas que obligue a la cooperativa a recurrir a los servicios de no asociados, por un lapso de tiempo no superior a tres (3) meses; b) Necesidad de contar con los servicios de un técnico o especialista para una tarea determinada no pudiendo exceder la duración de ésta de seis (6) meses; c) Trabajos estacionales por un lapso no mayor de tres (3) meses; d) Período de prueba, el cual no podrá exceder de seis (6) meses, aún en caso de que el estatuto fijara una duración mayor.

Expirados los plazos que precedentemente se indican, la entidad no podrá seguir valiéndose de los servicios de los trabajadores no asociados, salvo que éstos se incorporen a la misma como asociados...”:

En este sentido, manifiesta que de la documentación relevada durante la fiscalización pudo verificarse que la cooperativa registró gran cantidad de empleados, que mantiene a lo largo del tiempo por períodos superiores a seis (6) meses, y que no revisten el carácter de asociados.

Considera que lo expresado demuestra una contradicción entre el marco de derecho que debía imperar y las situaciones de hecho constatadas en el caso de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

autos. Señala que ello deriva en la indefectible conclusión que la firma se apartó de las dispositivas vigentes, tergiversando sus propios objetos y fines, empleando personal dependiente ajeno a sus asociados por lapsos mayores a los autorizados, perdiendo con ello el beneficio de exención de pago por haberse modificado “*el destino, afectación y/o condiciones de su procedencia*”. Afirma que esto es así, independientemente del accionar de los organismos de contralor de cooperativas respecto de la materia que a ellos pudiera llegar a competerles.

Por otra parte, en relación al argumento mediante el cual la cooperativa resalta que los servicios facturados como “mano de obra” habrían sido prestados sin apartarse de las disposiciones estatutarias, manifiesta que lo que desvirtúa la impugnación opuesta es el hecho de que el uso de mano de obra extraño al plantel de asociados de la cooperativa se extendió a plazos mayores a los habilitados por las diapositivas legales, resultando extraño a toda actividad cooperativista el empleo de personal dependiente no asociado por lapsos mayores a los autorizados, denotando la existencia de trabajos realizados por la cooperativa al margen de los imperativos legales.

Señala que a dicha conclusión arribó el inspector actuante al cotejar la instrumental ofrecida por la firma, contraponiéndola con las disposiciones legales que rigen la materia. En ese contexto, destaca que el actuante manifestó verificar entre los períodos 01/2013 a 12/2014 la existencia de más de 400 empleados en relación de dependencia.

Finalmente, resalta que al respecto se expidió este Tribunal al resolver la causa “COOPERATIVA DE TRABAJO AZUCAÑA LTDA. S/ Recurso de Apelación – Expte. 610/926/2016 – Sentencia N° 374/17, relativa a los mismos planteos tratados en el presente caso, mediante la cual se ratifica lo dispuesto por la Administración.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde RECHAZAR los Recursos de Apelación interpuestos en contra de las Resoluciones N° D 381-18 y N° D 382-18, debiendo confirmarse las mismas en su totalidad. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 10/11 del Expediente N° 660/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 240/2019 de fecha 25.03.2019 dictada por este Tribunal, notificada el 25.04.2019,

en donde se tienen por presentado en tiempo y forma los Recursos de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V.- Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir mi opinión. En efecto, procedo a resolver si las Resoluciones N° D 381-18 y N° D 382-18, recurridas por COOPERATIVA DE TRABAJO AZUCAÑA LTDA., resultan ajustadas a derecho. En primer término, corresponde destacar que con fecha 19.04.2007, el Organismo Fiscal dictó la Resolución N° E 116/07, obrante a fs. 229/230 del Expte. N° 34286/376/D/2017, mediante 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.

Conforme puede corroborarse a partir del análisis de las constancias obrantes en autos, durante el curso de la inspección llevada a cabo por la D.G.R. se constató la modificación de las condiciones bajo las que la exención en el pago del impuesto en cuestión fue concedida.

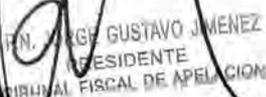
En este sentido, resulta pertinente considerar lo dispuesto por el estatuto de la cooperativa, adjunto a fs. 50/60 del expediente administrativo, el cual en su artículo 5° establece que el objeto de la misma es asumir por su propia cuenta, valiéndose del trabajo de los asociados, las actividades inherentes a preparación de tierras, siembras, plantaciones, cultivo, cosecha, etc.. De esa manera y de acuerdo a lo verificado por la inspección, la cooperativa de trabajo no funcionaba solamente con la actividad de sus asociados, sino que en determinados períodos llegó a tener en relación de dependencia hasta 481 empleados, conforme puede observarse a fs. 566 del mismo expediente, siendo los asociados solamente siete. Esto vulnera el espíritu mismo del cooperativismo y sobre todo el de una



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE E. POSSE POSSEN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cooperativa de trabajo, las cuales tienen por objeto brindar ocupación a sus asociados.

Asimismo, corresponde destacar que resulta errada la cita que realiza el contribuyente respecto de la Resolución N° 4664/2013 del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), 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 del Instituto Nacional de Acción Cooperativa (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), periodo 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 – IPACyM – aduciendo que dicho ente no autorizó la realización de la Asamblea Extraordinaria solicitada. En relación a dicho agravio, cabe considerar lo dispuesto por Ley N° 20337 (Ley de Cooperativas) que en su art. 47° establece: “... *Las asambleas extraordinarias tendrán lugar toda vez que lo disponga el consejo de administración; el síndico, conforme a lo previsto por el artículo 79 inciso 2, o cuando lo soliciten asociados cuyo número equivalga por lo menos al diez por ciento del total...*”. Por su parte, el art. 48° de dicha norma prevé que las asambleas, tanto la extraordinaria como la ordinaria “*deben ser convocadas con quince días de anticipación por lo menos, en la forma prevista por el estatuto. ... Con la misma anticipación deben ser comunicadas a la autoridad de aplicación y al órgano local competente...*”.

Como puede observarse, nada dice acerca de que necesita una aprobación del órgano de contralor local, en este caso el IPACyM, debiendo solamente comunicarle que se llevará 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 el estatuto y vulnerando asimismo el espíritu del cooperativismo; razón por la cual la D.G.R., 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 virtud de todo lo expuesto, concluyo que corresponde NO HACER LUGAR a los Recursos de Apelación interpuestos por el contribuyente COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA., CUIT N° 30-70985035-7, en contra de las Resoluciones N° D 381/18 y D 382/18, ambas de fecha 15.08.2018, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, debiendo confirmarse las mismas.

Así lo propongo

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuestos por el contribuyente **COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LTDA.**, CUIT N° 30-70985035-7, en contra de las Resoluciones N° D 381/18 y D 382/18, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán,

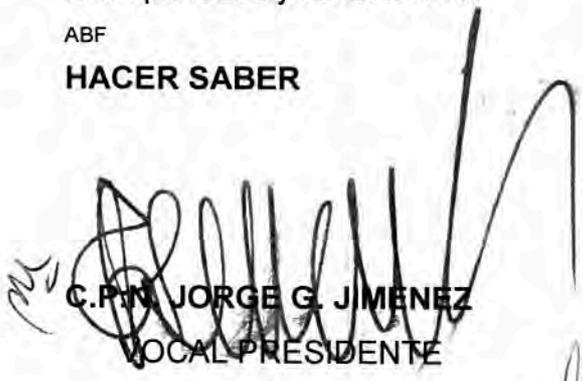
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

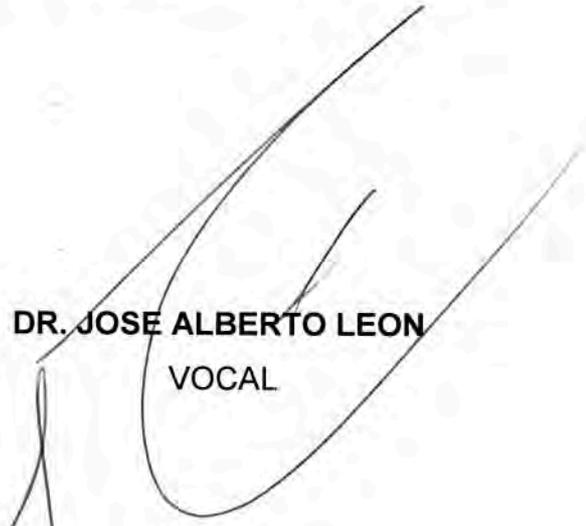
debiendo confirmarse las mismas en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

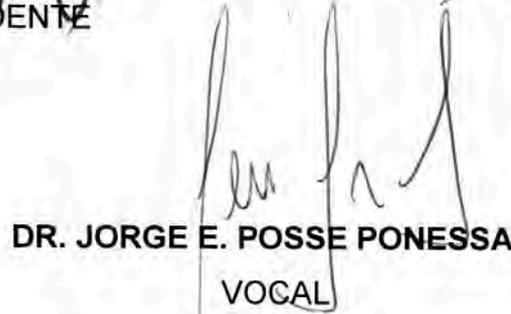
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

ABF

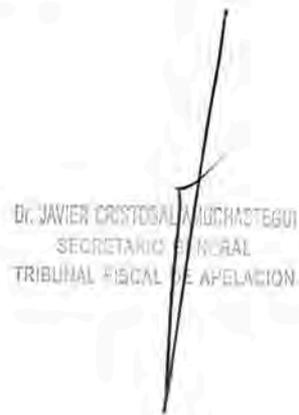
HACER SABER

ML

C.P.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL MOCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION