

SENTENCIA N°: 231/2023

Expte. N°: 415/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21... días del mes deSEPTIEMBRE..... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA." SI RECURSO DE APELACION**, Expte. N° 415/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 16604/376/D/2015).

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

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- A fs. 01/10 del expediente N° 415/926/2020 (T.F.A.), por medio de su apoderada, la compañía COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA., C.U.I.T. N° 30-51829368-7, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 341/20 de fecha 30/10/2020 obrante a fs. 1556/1565 del expediente N° 16604/376/D/2015 (D.G.R.), mediante la cual se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación presentada por la firma en contra de las Actas de Deuda N° A 741-2018 y N° A 742-2018, practicadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, confirmándose las mismas conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 741-2018 – ACTA DE DEUDA N° A 741-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 742-2018 – ACTA DE DEUDA N° A 742-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA"; e INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes de las mencionadas planillas.

II.- En su Recurso de Apelación interpuesto el día 26/11/2020, la recurrente plantea en primer término la improcedencia del ajuste por inconstitucionalidad, alegando el desconocimiento de la Ley de Coparticipación N° 23.548.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este sentido, sostiene que no puede gravarse con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a una cooperativa, ya que la mencionada norma, a la que la provincia de Tucumán adhirió sin reservas, limita este tributo a los casos donde existe "ánimo de lucro".

Cuestiona los fundamentos del acto administrativo atacado al rechazar la pretendida inconstitucionalidad. Manifiesta que, si bien es cierto que la D.G.R. no puede efectuar un juicio de constitucionalidad sobre las normas que regulan los tributos que recauda, si puede abstenerse de aplicarlas.

Destaca que, el art. 214° del C.F. de Tucumán prevé: *"Grávese con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice(...)."*

Expresa que, por su parte, la Ley de Coparticipación N° 23.548 señala en su art. 9° *"(...)1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas; - Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos"*.

Indica que, la dicotomía entre una norma y otra es evidente, ya que, tal como lo señala la doctrina, se está ante un *"claro caso de desconocimiento de lo dispuesto en la ley de coparticipación que amerita que se haga lugar a los pedidos y planteos judiciales que realicen los contribuyentes"*.

Remarca la importancia de distinguir entre dos conceptos: "onerosidad" y "ánimo de lucro". La onerosidad es un concepto más amplio que el ánimo de lucro, pues el primero comprende a las partes que se procuran contraprestaciones mutuas; mientras que el segundo concepto incluye un aspecto subjetivo: el perseguir un beneficio personal de tipo empresario o mercantil.

Sostiene que, en el caso, el contribuyente actúa en forma onerosa, pero no con fin de lucro. Expresa que, si bien las cooperativas realizan una actividad económica, la misma está inmersa dentro de un campo de la economía distinto y opuesto al de la economía de lucro.

Considera que, la naturaleza no lucrativa de las cooperativas se fundamenta en lo establecido en la Ley N° 20.337, que establece el carácter que asumen las diferencias positivas que eventualmente arrojen sus balances, mandando a retornar a sus asociados los excedentes, en proporción al monto de las operaciones realizadas por cada uno de ellos.

Dichas diferencias no constituyen "ganancias" como en las empresas lucrativas, y se denominan "excedentes", los cuales son de exclusiva propiedad de los asociados y pertenecen a ellos en la medida que cada uno contribuyó a formarlos. Destaca que las cooperativas tienen una clara función de servicio que las diferencia de las empresas lucrativas y operan realizando "actos cooperativos" cuya naturaleza jurídica y económica le es propia. Señala que el art. 4° de la Ley N° 20.337 consagra un concepto de acto cooperativo en sentido amplio, ya que no sólo abarca a *"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"* sino *"también lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas como lo señala textualmente dicha ley"*.

Expresa que, la actividad de las cooperativas es, en esencia, una prolongación de la actividad de sus asociados, una acción común de todos ellos que se unen para lograr la potencialidad del conjunto, obteniendo así lo que individualmente no pueden alcanzar ó les representa un mayor costo, un mayor sacrificio.

Resalta que, el acto cooperativo, al ser realizado por la cooperativa con sus asociados y/o por ésta con terceros para el cumplimiento de sus fines institucionales, está animado por un propósito de servicio.

Manifiesta que, ésta es la razón de ser de la recurrente que, para evitar que las multinacionales compren el tabaco producido en Jujuy a cualquier precio, formaron la cooperativa de manera que pueda asistir a los productores técnicamente o con insumos; los productores entregan su tabaco a la cooperativa y ésta ingresa dinero a cuenta del mismo; procesa el tabaco y lo comercializa;



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

finalmente, cobra la venta de "tabaco procesado" y cancela el saldo, previa deducción de los importes correspondientes (compra de insumos, etc.).

Indica que, en Tucumán, la recurrente sólo compra insumos para el procesamiento del tabaco; por ende, los actos que –a criterio del Fisco– dan sustento a la pretensión recaudatoria, se integran en la dinámica cooperativa, razón por la cual no pueden estar gravados de ninguna manera.

Señala que en la web www.argentina.gob.ar/inaes/buscadordeentidades, la recurrente figura como cooperativa habilitada con matrícula vigente N° 6536 y acompaña certificado expedido por el INAES.

Dado que la cooperativa no persigue fin de lucro (arts. 4, 6, 42, 95 y cc. Ley N° 20.337), sostiene que no puede ser gravada jamás con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cita jurisprudencia en este sentido y solicita la aplicación al caso del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en los autos caratulados "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad", sentencia de fecha 02/03/2017.

En segundo término, plantea la nulidad del acto determinativo por violación al principio de congruencia. Manifiesta que, al iniciarse el trámite de determinación de oficio se notificó el Acta de Deuda N° 742-2018 que arrojaba saldo total a ingresar igual a cero, en consecuencia, considera que la D.G.R. no puede reclamar un saldo a ingresar de \$2.437.188,12 en función de elementos no intimados y sobre los cuales no pudo ejercerse el contradictorio.

En tercer lugar, se agravia respecto a la improcedencia de la determinación de oficio. En relación a este punto, señala que el ajuste propuesto por el Organismo Fiscal se fundamenta en la re-distribución de la base imponible conforme el art. 2° del Convenio Multilateral. Sin embargo, éste prevé un régimen especial para la actividad tabacalera.

Así, cita lo dispuesto en el art. 13° del Convenio Multilateral en su parte pertinente e indica que, más allá de lo declarado por la cooperativa, lo que interesa es la verdad real y el principio de legalidad, no siendo de aplicación al caso la teoría de los actos propios, pues sostiene que en materia tributaria la existencia y medida de la obligación no depende de la voluntad del particular sino del principio de reserva de ley; tal como lo tiene dicho la doctrina.

Asimismo, manifiesta que el acto administrativo no explica por qué no resulta aplicable el régimen especial, sino que se excusa en una cuestión fáctica (no compartir el criterio de la pericia producida en la etapa impugnatoria).

En forma subsidiaria, en caso de resultar de aplicación el régimen general, se agravia respecto a la consideración dentro de los "ingresos totales del país" de ingresos no computables. Al respecto, señala que no cualquier ingreso puede ser considerado a los fines de cuantificar el "coeficiente unificado".

Así, indica que, el acta de deuda, en relación al 2014, parte de un monto de ingresos de \$207.109.403 que se prorratea como "Ingresos Totales País". Sin embargo, dentro del total de ingresos consignados en el Estado de Resultados al 30/11/2014 existe una suma de \$5.112.525,20 correspondiente a Recupero de Previsiones para Deudores Incobrables y a Ajustes por saldo a favor de la cooperativa en el Fondo Compensador del ENARGAS, monto que considera no puede ser computable como ingreso ya que no se trata de un ingreso bruto que provenga de un "proceso único, económicamente inseparable".

Sostiene que en el caso, la carga de la prueba recae sobre el Fisco, puesto que es quien tiene a su mano las facultades de fiscalización correspondientes.

Además, señala que, durante la inspección, la cooperativa acompañó una certificación contable de auditor independiente sobre los ingresos con origen en el Fondo Compensador ENARGAS, lo cual afirma no fue considerado.

Como cuarto agravio, se refiere a la improcedencia del "saldo de anticipo a favor de D.G.R." determinado respecto del período 2015 cuyo importe asciende a la suma de \$2.437.188,12.

En relación a ello, explica que en el período 2014 se tomó una base imponible total de \$709.906,51, sobre la cual se aplicó la alícuota del 3,5% en algunas actividades y 5% en otras, obteniendo así un impuesto determinado de \$25.128,47, que luego de contemplar los pagos a cuenta realizados por la suma de \$71.630,82, se llega a un saldo total a ingresar igual a cero. Sin embargo, manifiesta que la situación es radicalmente distinta en 2015, donde se arribó a un saldo total a ingresar de \$2.437.188,12, pese a que la base imponible fue de \$861.145,59 que aplicando la alícuota del 3,5% en algunas actividades y 5% en otras, llegó a un impuesto determinado de \$31.031,56.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.J.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Señala que, a pesar que el acto administrativo no fundamenta por qué en el 2015 se exige el importe de \$2.437.188,12, es posible inferirlo.

Manifiesta que, tanto el Acta de Deuda N° A 741/2018 (Etapa Impugnatoria) como el Acta de Deuda N° A 742/2018 (Etapa Impugnatoria), consignan la columna "saldo s/ddjj presentada" con saldo negativo desde el período fiscal 01/2014 al 12/2014 y desde 01/2015 a 05/2015, con la aclaración que si el saldo es negativo es a favor del contribuyente. Es decir, que la exigencia del total a ingresar de \$2.437.188,12 tendría origen en la desafectación del saldo a favor del período fiscal 05/2015 por \$992.968,55 realizado a los fines de solicitar la devolución que, luego del rechazo de la D.G.R. y el T.F., se aceptó en sede judicial mediante sentencia de fecha 07/11/2019 dictada en los autos "*Cooperativa de Tabacaleros de Jujuy Ltda. Vs./Provincia de Tucumán – D.G.R. s/Impugnación de acto administrativo*" Expte. N° 474/16 por la Cámara Contenciosa Administrativa Sala I. Expresa que, el Acta de Deuda N° A 742/2018 Etapa Impugnatoria, en el mismo mes 05/2015 consigna en la columna "pago a cuenta" la suma negativa de \$-950.683,07, y concomitantemente, en la columna "saldo de anticipo a favor de D.G.R." la suma de \$953.382,48 y en la columna "intereses sobre saldo de anticipo" el importe de \$1.790.268,08.

Por otra parte, sostiene que la desafectación de un pago a cuenta jamás puede modificar el monto de la obligación tributaria determinada. En este sentido, señala que la Planilla Determinativa del Acta de Deuda A N° 742/2018 ajusta la obligación tributaria mediante el procedimiento de determinación de oficio por \$31.031,56 y, posteriormente, termina exigiendo la suma de \$2.437.188,12; cuando en rigor de verdad, la anulación de un pago a cuenta no puede tener por efecto incrementar la obligación tributaria determinada, sino que la misma (en lugar de compensarse con el saldo a favor), se abone por los medios pertinentes. En consecuencia, si el impuesto determinado es de \$31.031,56 debería intimarse a pagar ese monto, y no la suma de \$2.437.188,12.

Subsidiariamente, plantea nulidad y prescripción liberatoria. Al respecto expresa que si hipotéticamente la intimación fuera por improcedencia de una compensación entre el saldo a favor y un anticipo anterior al 2015, lo que debió hacerse es intimar ese período fiscal y no incluirse en la determinación del 2015.

Asimismo, expresa que no sólo sería improcedente el procedimiento, sino que además, si hubiese correspondido intimar una obligación tributaria histórica que fuere anterior al 2015, se encontraría prescripta a tenor de la doctrina "Filcrosa". Finalmente, solicita se revoque el acto administrativo atacado. Ofrece prueba documental y pericial y hace reserva de la cuestión constitucional.

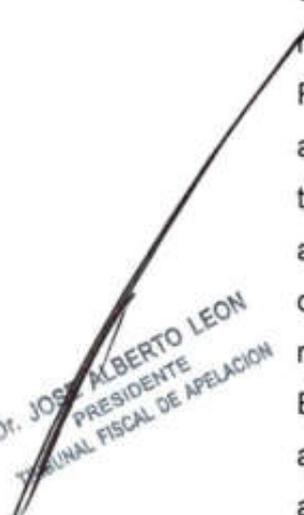
III.- A fs. 142/147 del expediente 415/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del Recurso de Apelación y la confirmación de la resolución apelada.

Respecto a la pretendida inconstitucionalidad planteada por la recurrente, argumenta que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. En este sentido, destaca que el control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial. Cita jurisprudencia al respecto.

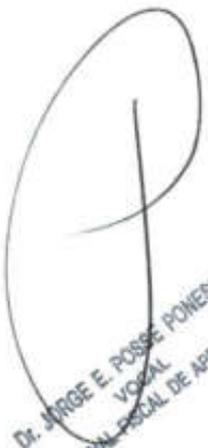
En relación al planteo de inaplicabilidad del régimen general establecido por el artículo 2° del Convenio Multilateral alegada por el apelante, considera que resulta abstracto su tratamiento, inconducente y sin sustento, teniendo en cuenta que en la determinación de oficio practicada no se impugnó ni se modificó el tratamiento de distribución de los ingresos brutos aplicado, al contrario, expresa que se contempló la aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral por ser coincidente con el criterio de atribución utilizado por el propio contribuyente, conforme a las declaraciones juradas mensuales CM 03 y anuales CM 05 y demás constancias obrantes en autos. Agrega además que, en nota de fecha 05/05/2015 obrante a fs. 26/28, respecto al requerimiento F 6005 N° 0001-00044421 (fs. 03) punto "2", el contribuyente declaró que distribuye la base imponible de acuerdo a lo establecido en el artículo 2° de la norma.

Por lo dicho, considera que no le asiste razón al presentante respecto de este punto.

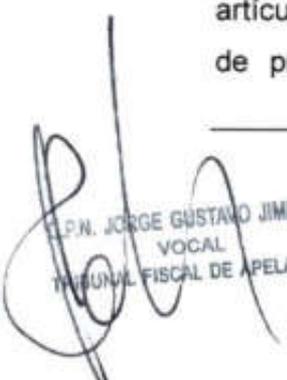
Señala que, en búsqueda de la verdad material conforme a lo previsto en el artículo 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 4537), con el objeto de preservar el derecho de defensa de la verificada, la D.G.R. aceptó el



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ofrecimiento de la recurrente durante el proceso impugnatorio e inició el proceso de apertura del caso a la prueba solicitada, por el término de 20 (veinte) días hábiles conforme a lo previsto en el artículo 120° del C.T.P. y de acuerdo a las disposiciones del Dcto. N° 167/3 (ME)-2018, para ello notificó y autorizó con fecha 07/06/2019 (fs. 1465) a la cooperativa a producir la prueba pericial respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para su decisión.

Así, señala que la presentante en cumplimiento a lo establecido en el artículo 12° del Decreto N° 167/3 (ME)-2018, designó perito de parte a la Cra. Andrea Verónica Ayarde Abud, quien en fecha 12/06/2019 acepta el cargo a fin de producir el informe pericial correspondiente.

Expresa que, en fecha 10/07/2019 procede a presentar pericia contable certificada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Jujuy obrante a (fs. 1468/1469) en la cual la perito manifiesta *"En base a la documentación aportada pude constatar que las etapas de la operatoria de compra, procesamiento y comercialización de tabacos realizadas en CTJ están perfectamente encuadradas en el Título Regímenes Especiales de la Resolución General N° 1 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral donde, en su art. 13, segundo párrafo (...)"*.

No obstante ello, considera que corresponde tener presente la nota aportada por el contribuyente, obrante a fs. 27, en respuesta al requerimiento realizado, respecto al *"criterio de asignación de ingresos y gastos indicando artículo del régimen de Convenio Multilateral que utiliza a los fines de la distribución de la materia imponible entre las jurisdicciones en las cuales posee alta (...)"*, la recurrente manifiesta: *"Régimen Art. 2: Régimen general y Art. 5: A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible o total, se consideran los ingresos y gastos que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior"*, siendo esto lo considerado en la determinación como resultado de la fiscalización efectuada, coincidente con lo declarado por el contribuyente en sus declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo que se ve reflejado en Estado de Cuentas obrante en las actuaciones administrativas.

Sin embargo, señala que en el caso de resultar de aplicación el artículo 13° del Régimen de Convenio Multilateral, debe quedar clarificado por un lado que

durante la inspección el contribuyente no aportó documentación alguna al respecto; y por otra parte que el informe pericial sólo se limitó a informar que le corresponde el artículo 13° sin efectuar un análisis técnico de cómo se conforman las bases imponibles con su correspondiente respaldo documental.

En relación al planteo subsidiario de la recurrente respecto a la consideración dentro de los "Ingresos totales del país" de ingresos no computables, manifiesta que el apelante sólo esboza argumentos vagos sin especificar aspectos técnicos que sustenten una revisión de la determinación de oficio practicada, sin aportar la documental suficiente que permita constatar sus dichos, por lo que considera improcedente el planteo de la apelante. Asimismo, expresa que la citada carencia documental resulta contraria a lo normado en los artículos 98° y 120° del C.T.P.

Por otra parte, considera que la prueba ofrecida por la firma no resulta idónea para acreditar el origen de la suma de \$5.112.525,20, que de acuerdo a la recurrente no podrían ser computables como ingreso por originarse en un supuesto recupero de provisiones para deudores incobrables y a ajustes por saldo a favor de la cooperativa en el Fondo Compensador del ENARGAS.

Señala que, en la etapa fiscalizadora, se solicitó justificación de esas diferencias pero la presentante no aportó documentación a fin de fundamentar su postura y surge del informe del inspector obrante a fs. 1339/1340 que "En nota de fs. 1290, el contribuyente indicó que la diferencia del período 2014 corresponde al concepto "Otros Ingresos" de los Estados Contables, compuestos por Recupero de Provisiones para Deudores Incobrables y a Ajustes por saldo a favor de la Cooperativa en el Fondo Compensador del ENARGAS aportando un papel de trabajo y un Informe Especial sobre Declaración Jurada del Fondo Compensador.

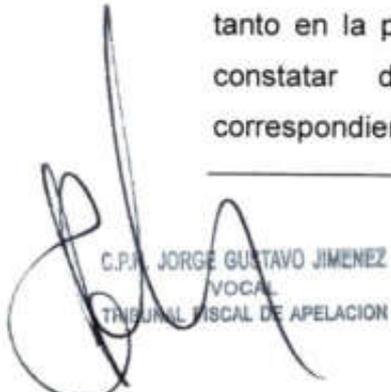
En dicha documentación, no se identifican los montos solicitados en justificación, ya que posee cuadros y detalles varios que no permiten arribar al monto solicitado. Asimismo, se procuró identificarlos en la información contenida en los Estados Contables al 30/11/2014, lo que no fue posible. Por tal motivo, no se considera justificado dicho monto, procediendo a considerarlo como base imponible del Impuesto verificado (fs. 1290 a 1294)". Por lo expuesto, afirma que tanto en la presente instancia como durante la etapa fiscalizadora no se pudo constatar debidamente con documentación suficiente las diferencias correspondientes a los conceptos manifestados por la apelante como que no



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. ROSSE POMESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

resultan ser alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que sostiene no asiste razón a la recurrente.

Por su parte, respecto a los cuestionamientos al procedimiento de determinación de oficio empleado que plantea la apelante, remarca que es una facultad inherente a la D.G.R. la de verificar e impugnar las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes así como realizar cualquier otra acción necesaria para cumplir con las funciones encomendadas por el Código, de conformidad con la Ley vigente.

Del mismo modo, destaca que al respecto el Departamento Revisión y Recursos de la D.G.R. oportunamente informó que: *"(...) por otro lado, la presentante manifiesta que la desafectación del saldo a favor en el anticipo 06/2015 es procedente en virtud de la Res. 269/2015; que la misma tramita por expediente administrativo N° 37841/376-C-2015 la cual RECHAZA la solicitud de devolución interpuesta por la firma COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA. (CUIT N° 30-51829368-7); que luego el contribuyente presenta el 04/12/2015 RECURSO DE APELACION donde el Tribunal Fiscal de Apelación mediante la Sentencia N° 1054/16 resuelve NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° 269 15 de fecha 11-11-2015.*

Que posteriormente mediante la Sentencia N° 26/2019 (JUICIO: COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR-S/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO EXPTE. N° 474/16) dictada por la Excma. Cámara Contencioso Administrativo – Sala I (fs. 1473 a 1481) se dispone "HACER LUGAR a la demanda interpuesta por Cooperativa de Tabacaleros de Jujuy Limitada contra la Provincia de Tucumán -D.G.R.- y en consecuencia DECLARAR la nulidad de la Resolución N° 1054/16 del Tribunal Fiscal de Apelación, dispuesta en fecha 23/08/2016 (...) CONDENAR a la demandada a que devuelva a la actora la suma de \$992.968,55 (pesos: novecientos noventa y dos mil novecientos sesenta y ocho con cincuenta y cinco centavos), más los intereses calculados en la forma considerada", cuya copia se adjunta a las presentes actuaciones.

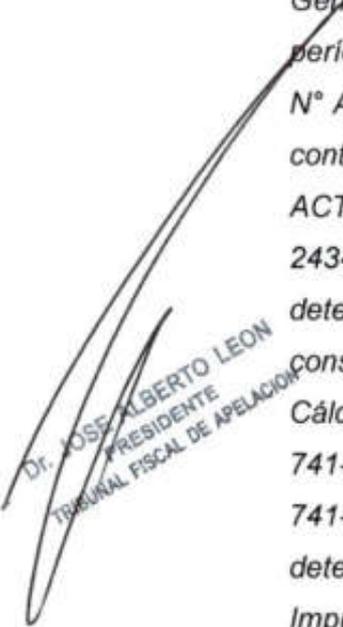
Que por lo expuesto se procede a considerar hacer lugar a la desafectación del saldo a favor realizado por la Cooperativa de Tabacaleros de Jujuy Limitada en el anticipo 06/2015 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme

planilla denominada "Planilla determinativa N° PD 742-2018- ACTA DE DEUDA N° A 742-2018- ETAPA IMPUGNATORIA" anexa al presente informe.

Por último, siendo esta la instancia idónea y en búsqueda de la verdad material conforme a lo previsto según lo normado en el art. 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 4537), es que teniendo en cuenta que mediante expediente 2434/376/D/2018, tramita la determinación de oficio practicada por esta Dirección General de Rentas, la que modifica el saldo a favor declarado por la firma para el período anterior correspondiente al período fiscal 2013, mediante Acta de Deuda N° A 281-2018 y atento a que el mismo, conforme impugnación presentada por el contribuyente fue modificado según "Planilla determinativa N° PD 281-2018 – ACTA DE DEUDA N° A 281-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA" del Expediente 2434/376/D/2018 es que en esta etapa se procede a considerar el saldo allí determinado para el Período Fiscal 2013, considerado en el anticipo 01/2014, y en consecuencia, se procede a confeccionar planilla denominada "Papel de trabajo – Cálculo de anticipos mensuales – Planilla Determinativa Actas de Deuda N° A 741-2018 y N° A 742-2018 – Etapa Impugnatoria" y "Planilla determinativa PD N° 741-2018 – Acta de Deuda N° A 741-2018 – Etapa Impugnatoria" y "Planilla determinativa PD N° 742-2018 – Acta de Deuda N° A 742-2018 – Etapa Impugnatoria".

Por otra parte, en lo atinente a la prescripción liberatoria planteada por la apelante, destaca que en el Acta de Deuda N° A 741-2018 se determinó el período fiscal 2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En relación a dicha obligación señala que la acción de la D.G.R. no se encuentra prescripta.

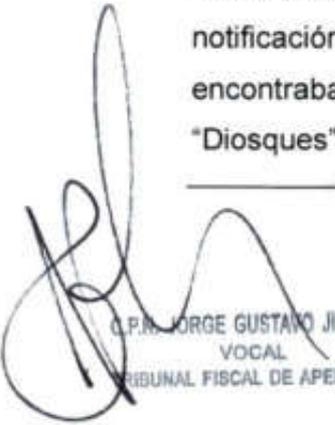
En efecto, argumenta que el Acta de Deuda N° A 741-2018 fue notificada en fecha 21/12/2018, conforme surge a fs. 1418 de autos, y el período fiscal 2014 del aludido tributo venció el día 30/06/2015, por lo tanto la acción para reclamar la misma prescribía el día 30/06/2020. No obstante ello, manifiesta que no operó la prescripción de dicho período fiscal toda vez que en fecha 21/12/2018 fue notificada al contribuyente el acta de deuda referida. Expresa que dicha notificación suspendió por un año los términos de prescripción que se encontraban corriendo, de acuerdo a la doctrina que surge del fallo de la CSJT "Diosques".



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En consecuencia, concluye que al no encontrarse prescripta la obligación tributaria del período fiscal 2014 a la fecha de la contestación de la D.G.R., tampoco se encontraba prescripta la obligación contenida en el Acta de Deuda N° A 742-2018 (P.F. 2015) por comprender esta un período fiscal posterior.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde no hacer lugar a la apelación interpuesta en contra de la Resolución N° D 341-20. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 156/157 del expediente N° 415/926/2020 obra sentencia interlocutoria N° 293/2021 de fecha 27/08/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tuvo por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se dispuso abrir la causa a prueba por el término de 20 días, los que comenzaron a computarse a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación. En efecto, la presentante aportó prueba documental, la cual se tuvo presente, como así también ofreció prueba pericial, siendo aceptada la misma conforme fue ofrecida y se otorgó al contribuyente un plazo de 48 horas a fin de designar el perito contador a cargo de la pericia requerida, debiendo denunciar el domicilio del mismo en el radio de San Miguel de Tucumán. Asimismo, se otorgó a la D.G.R. el plazo de 48 horas a fin de que designe perito contador para actuar en su representación. Además, se tuvo presente la prueba instrumental ofrecida por el Organismo Fiscal. Dicha sentencia fue notificada a ambas partes.

Mediante proveído de fs. 163 del expediente de cabecera, se tuvo presente la designación de los peritos contadores propuestos: C.P.N. Marcos Daniel Dip (perito del contribuyente) y C.P.N. Raúl Esteban Caram (perito de la D.G.R.), y se los citó a una audiencia fijada para el día 13/09/2021, en los términos de los art. 23° y 24° del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal. En dicha audiencia se dejó constancia que el informe pericial debía ser presentado en un único informe intervenido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, conforme lo previsto en el artículo 24° del reglamento referido, estableciéndose como fecha de vencimiento del plazo para realizar la pericia el día 07/10/2021.

No obstante lo expresado, mediante presentación efectuada el día 06/10/2021, ambos peritos solicitaron la ampliación del plazo para la presentación del informe pericial, conforme consta a fs. 171 de autos, pedido que fue atendido por este Tribunal otorgando una prórroga del período probatorio por el término de 15

(quince) días hábiles contados desde la fecha de la notificación del proveído dictado a estos efectos.

El día 05/11/2021 los peritos designados presentaron la pericia encomendada, obrante a fs. 180/190 del Expediente N° 415/926/2020.

A fs. 191, con fecha 08/11/2021 se dejó constancia que, abierta la causa a prueba, Cooperativa de Tabacaleros de Jujuy Ltda. produjo la prueba pericial contable ofrecida, habiendo sido receptadas además la prueba documental ofrecida por el contribuyente como así también se tuvo presente la prueba instrumental ofrecida por la D.G.R., encontrándose concluido a la fecha aludida el período probatorio. Asimismo, se dispuso pasen los autos a despacho para resolver.

V.- Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

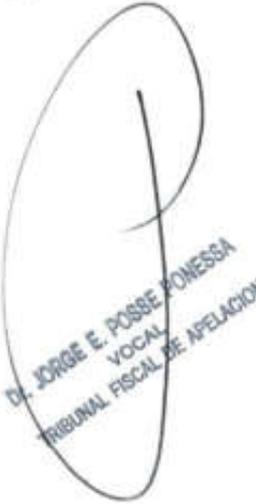
En efecto, ingresando al análisis del planteo principal expuesto por la apelante, cabe destacar que la cuestión de la constitucionalidad del artículo 214° del C.T.P. para un caso como el de autos, atento a que se trata de una cooperativa, ya fue resuelta por la Cámara Contencioso Administrativo y confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.

Así, en la causa caratulada "*Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad*", la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo, mediante uno de los considerandos expuestos en la sentencia N° 74 de fecha 15/02/2016, expresó que la Ley N° 23.548 es una ley-convenio y como tal posee una jerarquía superior, la cual es inherente a su propia naturaleza contractual en la que concurren las voluntades de los órganos superiores de la Constitución en aras de alcanzar objetivos comunes. Estas leyes-convenio y los pactos que las componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes, y sólo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes.

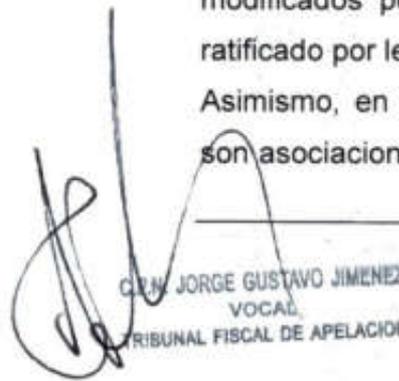
Asimismo, en el mencionado fallo se sostuvo que las sociedades cooperativas son asociaciones fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, a los fines de



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

organizar y prestar servicios (art. 2º, Ley N° 20.337). Así también, se destacó que las cooperativas son estructuras sin fines de lucro, empresas de capital social integrado con el aporte voluntario de los asociados, con la peculiaridad de que tal aporte de capital de los socios es acompañado conjuntamente con el destino de beneficio común y no el espíritu de lucro. De allí que esa inexistencia de fin de lucro se manifieste respecto de los asociados –entre otras cosas- en la distribución de los excedentes (entendidos como las utilidades que arroja el ejercicio), la que se efectúa entre ellos en proporción con el uso de los servicios sociales.

No obstante ello, se remarcó que las mismas no ofrecen caridad, ya que deben recuperar sus costos y gastos, obtienen beneficios de sus operaciones, para devolverles el dinero a sus inversores y para fomentar proyectos sociales a largo plazo; pero esa circunstancia no implica sustraerlas de su naturaleza, cual es la de ser sociedades que carecen de fines de lucro.

Además, corresponde resaltar que la Sala manifestó expresamente "*(...) no cabe duda que la contradicción entre el texto del artículo 214 de la Ley 5.121 y el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548, es evidente (...) si mediante la Ley de Coparticipación Federal se estableció de manera expresa la necesidad de adecuar el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a las características allí delineadas, donde solo se indica como pasible de soportar el gravamen a los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro y si la Provincia de Tucumán, por intermedio de la Ley 5.928, adhirió sin limitaciones ni reservas a aquel régimen; claro está que el artículo 214 de la Ley 5.121 al gravar con el impuesto al ejercicio habitual y a título oneroso de cualquier actividad lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, violenta abiertamente los lineamientos sentados por la Ley 23.548 (...) la divergencia apuntada, torna al artículo 214 de la Ley 5.121 inconstitucional, por encontrarse en franca contradicción con el artículo 9 inciso b) apartado 1 de la Ley 23.548*".

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en su sentencia de casación N° 111 de fecha 02/03/2017, dictada en el marco de la causa aludida en párrafos anteriores, señaló entre sus considerandos que no puede prosperar el planteo referido a la falta de contradicción entre el artículo 214º de la Ley

provincial N° 5.121 y el artículo 9° de la Ley N° 23.548, ya que el mismo se funda en la finalidad lucrativa de la actora, lo que no se pudo acreditar en autos.

Expresa que, conforme a lo dispuesto por el artículo 302° del Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán y supletorio, resulta claro que recae sobre la demandada la carga de probar que la cooperativa actora persigue un propósito de lucro al ejercer su actividad. Destaca que en dicho caso, de las constancias de autos surge que la demandada no cumplió con la carga de demostrar el hecho en el que fundaba su posición. En consecuencia, la Corte concluyó que la recurrente no logró desvirtuar la línea argumentativa del pronunciamiento de la Cámara, el cual encuentra fundamento en lo establecido por la Ley N° 20.337 (Ley de Cooperativas).

Asimismo, la Corte sostuvo que la Cámara no desconoció las facultades del fisco provincial, sino que manifestó que dichas potestades deben ejercerse de conformidad con las leyes-convenio a las que la provincia se encuentra adherida. Destaca que el criterio adoptado por la Cámara es concordante con el expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "*Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad*" de fecha 24/11/2015, como así también con el adoptado por dicha Corte provincial en la causa "*Compañía Inversora Industrial S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad*", sentencia N° 1172 del 05/10/2016.

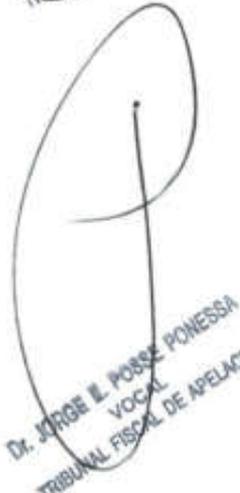
Así el Supremo Tribunal Provincial concluyó: "(...) *la sentencia recurrida exhibe fundamentos bastantes que sustenten la solución adoptada, sin que la impugnación de la demandada logre descalificar el pronunciamiento como acto jurisdiccional válido, por lo que el recurso de casación en examen debe ser rechazado*".

Expuestas en forma sucinta las sentencias dictadas por la Cámara y la Corte, cabe recordar lo establecido por el artículo 161° del C.T.P., el cual textualmente reza: "*El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma*".

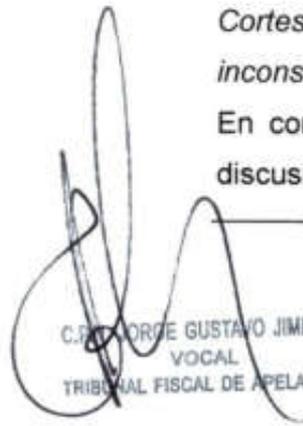
En conclusión este Tribunal debe, para el caso de marras, al encontrarse en discusión una determinación impositiva correspondiente al Impuesto sobre los



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ingresos Brutos, considerar la inconstitucionalidad declarada en una situación similar y aplicarla en estos autos. Por lo expuesto, considero improcedente en el caso el tratamiento de los restantes agravios expresados por la presentante en su recurso de apelación.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I) HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA., C.U.I.T. N° 30-51829368-7. En consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la Resolución (D.G.R.) N° D 341/20 de fecha 30/10/2020, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral, atento a los considerandos que anteceden; II) REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

Así lo propongo,

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

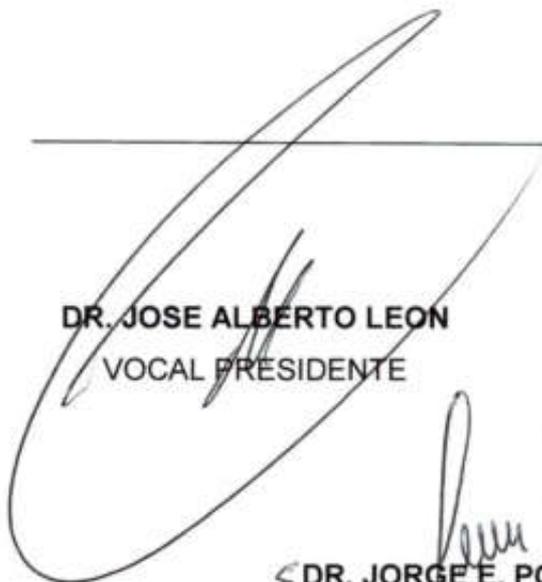
RESUELVE:

I) HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por **COOPERATIVA DE TABACALEROS DE JUJUY LTDA., C.U.I.T. N° 30-51829368-7**. En consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución (D.G.R.) N° D 341/20 de fecha 30/10/2020, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral, atento a los considerandos que anteceden.

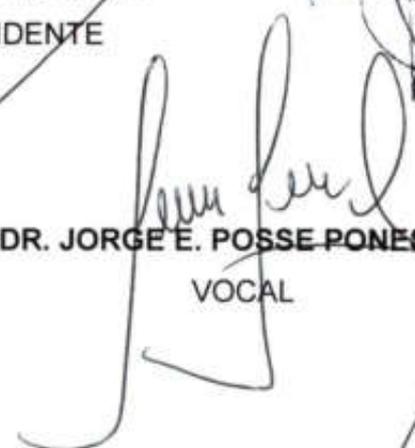
II) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

ABF
ASB


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION