República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-14158701-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 8 de Febrero de 2024

Referencia: EX-2022-22820639- APN-SGAI#TFN- LAPACO MAURO- SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2022-22820639- APN-SGAI#TFN, caratulado “LAPACO MAURO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que por IF-2022-22820556-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 14 de febrero de 2022, dictada por el Jefe (int) de la Sección Impugnaciones de la Seguridad Social a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP-DGI por la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos 2014 a 2017, con más intereses resarcitorios y se suspende el juzgamiento de la conducta en virtud de lo establecido por el art. 20 de la ley N° 24.769.

Previo a todo, opone la prescripción de las facultades del Fisco para determinar los períodos 2014 y 2015, ello de acuerdo con lo dispuesto por los art. 56 y 57 de la ley de rito fiscal, y respecto de la multa sostiene que no resulta aplicable lo fijado en el art. 59 de la citada normativa, no obstante ello hace constar que la deuda determinada no le es imputable.

Sobre la cuestión de fondo, se agravia que la determinación del impuesto derive de la aplicación del principio de la realidad económica (art. 2 de la ley N° 11.683 (t.v.). en tanto el juez administrativo sostiene la inexistencia de la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda, y determina el impuesto a las ganancias por las actividades de dicha cooperativa en la creencia de que el Sr. Lapacó resulta ser el dueño. Luego de una reseña histórica que realiza respecto de las cooperativas conformadas en la zona, niega que hayan sido constituídas a partir del asesoramiento de un Estudio Contable y señala que Don Antonio Cooperativa de Trabajo Ltda -inscripta ante el INAES-, fue constituida por los empleados que prestaban sus servicios para la empresa que explotaba la estación de expendio de combustible y afines, para no quedarse sin sus empleos en virtud de la quiebra del titular del comercio en plena crisis ocurrida en 2001 en el país.

Remarca que la AFIP hizo lugar a la solicitud presentada por la citada Cooperativa otorgándole el certificado de

exención que fija en el art. 20 inciso d) de la ley del impuesto a las ganancias. Expone, que tal exención tiene origen subjetivo y que de ninguna manera ello en sí mismo presume un ardid o engaño para obtener beneficios fiscales, en tanto la cooperativa cumple con su objeto y principios cooperativos. Puntualmente, se queja de que el Fisco, basándose en el principio de la realidad económica, intentó quitarle la exención referida por los años 2006 hasta 2015, indicando que en estas fiscalizaciones se sostuvo que no se trataba de una cooperativa de trabajo sino de cooperativa de crédito (por haber realizado dos mutuos cuando dicha operatoria estaba prevista en el Estatuto), mientras que en ésta oportunidad el argumento es que la cooperativa no existe, destacando que la mentada exención fue reconocida en todas las instancias administrativas y judiciales, incluso la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de los procesos incoados con motivo de ello, a lo que agrega que hasta la fecha de presentación del recurso bajo trato, la AFIP siguió extendiendo los certificados de exención anuales, circunstancia que determina la aplicación de la teoría de los propios actos de la administración. Agrega que durante los 9 años de impugnaciones y recursos, la AFIP nunca manifestó que la cooperativa hubiera sido creada para obtener beneficios fiscales, o que observó alguna violación a los principios cooperativos. Efectúa un relato de las distintas sentencias recaídas en sede penal y ante este Tribunal Fiscal de la Nación en las causas seguidas por la Estación de Servicio Don Antonio Coop. De Trabajo Ltda contra la AFIP-DGI donde en todas las instancias se rechazó la resolución por la que se denegaba la exención de ganancias.

Pone énfasis en señalar que no hay motivo alguno para que se sostenga que la cooperativa no reúne el carácter de tal y expone que el ente recaudador no es autoridad de aplicación para analizar los principios cooperativos, sino que el organismo competente para ello es el INAES. Plantea que no es aplicable al caso el principio de la realidad económica y afirma que las pruebas recabadas por el ente fiscal no acreditan los extremos propuestos, ni son concluyentes para desvirtuar la legitimidad del acto administrativo que establece la existencia de la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda, indicando que no se descalificaron las allegadas por el Sr. Lapaco, y se agravia que le fue denegada la totalidad de la prueba ofrecida en sede fiscal, objetando la valoración que hace el juez administrativo de la documental aportada, considerando que ello vulnera el debido proceso adjetivo.

Expone que, contrariamente a lo expresado por la AFIP en los informes y en la resolución de vista, no existen “dueños” en la Cooperativa, sino que la vida institucional de ésta, se debe a la voluntad asociativa común de todos los asociados, quienes poseen idénticos derechos, sin distinción alguna, haciendo constar que no han existido denuncias ante el INAES por parte de los asociados referidas a incumplimiento de normas legales o estatutarias por partes de autoridades de la Cooperativa u otros asociados y se remite a los testimonios de éstos que se encuentran agregados en las actuaciones. Hace hincapié en que el cargo de la AFIP se sustentan en un “informe” realizado por ese mismo organismo en donde realiza un análisis de los principios cooperativos presuntamente vulnerados por la Cooperativa, considerando así que es un ente fraudulento, y sus asociados revisten en carácter de empleados.

Manifiesta que si bien es innegable que el aquí recurrente integra tanto el Consejo de Administración de la Cooperativa Don Antonio como el de la Cooperativa Eléctrica de Rivera, ello no implica que la cooperativa como órgano asociativo sea parte de un conjunto de empresas asociadas, como así también niega cualquier tipo de relación de dependencia encubierta respecto de las personas que integran la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda.

No formula agravios respecto de los intereses resarcitorios aplicados ni impugna su liquidación. Finalmente, ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla, solicita que se deje sin efecto la determinación practicada.

II.- Mediante la IF-2022-47119995-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado incoado. En primer lugar, indica que de la lectura del acto apelado no surge la existencia de vicio alguno, pudiendo individualizarse

en éste todos los elementos jurídicos formales para declarar su validez. Manifiesta que en la determinación se menciona la normativa aplicada y se exponen las circunstancias de hecho que lo motivan, cumpliendo con el procedimiento reglado y posibilitando a la contraparte que conozca la pretensión fiscal y así elaborar su defensa, por lo que pide que se descarte cualquier planteo nulificante que se pretenda introducir con relación al mismo.

Asimismo, solicita el rechazo de la prescripción opuesta por la contraria en relación a los períodos fiscales 2014 y 2015, atento que resulta de aplicación al caso lo establecido por artículo 17 de la Ley 27.562 y artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 (t.v). Pide la imposición de costas respecto de este punto.

En cuanto al fondo, relata que la determinación de oficio se origina en el marco de la causa N° FBB 6659/2017/8 caratulada “Legajo N° 8 –Querellante: AFIP-DGI Contribuyente: Don Antonio Cooperativa de Trabajo Ltda y Otros s/Legajo de Investigación”, en trámite ante el Juzgado Federal N° 1, Secretaria penal N° 2, en virtud de la solicitud de medidas de urgencia interpuestas por la AFIP en los términos del artículo 21 de la Ley 24.769 respecto a nueve (9) cooperativas de trabajo con domicilio fiscal en la localidad de Rivera, Provincia de Buenos Aires. Expone que en dicha denuncia se señaló la presencia de los delitos tributarios de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, evasión impositiva agravada por interpósita persona, tipificados en los artículos 4 y 2 incisos b) y c) de la Ley 24.769, así como el delito de evasión previsional; y la existencia de una verdadera asociación ilícita fiscal en los términos del artículo 15 inciso c) de la Ley Nº 24.769. En orden al tipo de irregularidades denunciadas es que el Juzgado interviniente hizo lugar a una serie de allanamientos en los cuales se pudo secuestrar importante cantidad de documentación y material informático.

Manifiesta que de los elementos colectados se constató que Don Antonio Cooperativa de Trabajo Ltda, fue manejada por el aquí recurrente a fin de obtener un lucro personal valiéndose de beneficios impositivos y mano de obra barata, en perjuicio de los llamados “asociados" y del Fisco, desnaturalizando de esta manera la figura de la cooperativa de trabajo; para esconder, encubrir o simular -mediante dicha figura jurídica- negocios efectivamente realizados y manifestaciones de capacidad contributiva que debió exteriorizar el verdadero y oculto obligado tributario colocando las operaciones comerciales en cabeza de un ente materialmente ficticio, aunque formalmente existente. Como consecuencia de los datos y elementos recabados, se proyectaron ajustes en los ingresos gravados declarados por el Sr. Lapaco, incrementándolos con el resultado que le es atribuible proveniente de las actividades que se desarrollaron bajo el nombre de la cooperativa mencionada, para lo cual -explica- se partió del resultado neto final declarado por ésta en cada periodo al que se le adicionó los importes por “retiros de asociados”, restándole los costos laborales –sueldos y contribuciones- determinados por la Administración fiscal y se le atribuye el total de los importes anuales así establecidos. Remarca que el procedimiento llevado a cabo se dió en el marco de una manda judicial ordenada Juzgado Federal N° 1 de Bahía Blanca y que en el mismo, con posteridad, amplió dicho procedimiento en relación al Sr. Mauro Lapaco.

Expresa que el otorgamiento de un certificado de exención no le da un status de indemnidad respecto de las potestades de fiscalización y verificación del organismo recaudador en lo que hace a la Cooperativa Don Antonio, poniendo de resalto que no se está frente a un proceso de quita de exención –como alega el actor-, sino que el mismo es determinativo de deuda tributaria, por lo tanto la sustanciación del trámite ante el INAES no impide que el Organismo recaudador utilice y haga efectivo uso de las facultades de fiscalización y verificación que las Leyes N° 11.683 y N° 18.820 determinan en sus articulados, incluso frente a contribuyentes constituidos bajo el ropaje jurídico de cooperativas de trabajo. Aclara que la intervención del INAES obedece a una manda judicial, según el traslado ordenado a dicho Instituto por el Juez Federal mediante oficio del 11/6/2018, indicando que sobre dicha cuestión no se hace mención en el escrito de apelación.

Remarca que en el caso de autos -y en base a las pruebas colectadas- se verifica el supuesto del corrimiento del

velo de la personalidad jurídica, la explotación económica que ha desarrollado la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltado, y que tiene como verdadero titular al Sr. Mauro Lapaco, siendo aquella figura jurídica, un ropaje con el fin de evadir el impuesto a las ganancias, en lo que en el presente proceso interesa.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que desarrolla peticiona que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando el acto recurrido en todas sus partes, con costas y se tenga presenta la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2022-129133812-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba admitiéndose la informativa ofrecida y mediante PV-2022-134839207-APN-VOCX#TFN se hace lugar a la pericial contable. Que atento haber vencido el plazo acordado para producir la prueba por PV-2023-65877314-APN-VOCX#TFN se dispuso dar por decaído el derecho a la recurrente a producir la prueba informativa dirigida a OSDE S.A. y declarar cumplido el plazo para producir el informe requerido al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), clausurándose el período probatorio.

Que por PV-2023-94255104-APN-VOCX#TFN se elevan la presente causa a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2023-95015942-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, obrando las presentaciones efectuadas por las partes por IF-2023-101497857-APN-DTD#JGM e IF-2023-102211173-APN-DTD#JGM.

Finalmente, por IF-2024-13271657-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- 1.Que por un orden de precedencia corresponde expedirse en primer término sobre la prescripción articulada por la actora respecto de los períodos 2014 y 2015.

Que la ley de rito fiscal establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar obligaciones tributarias, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravámenes (cfr. artículos 56 y 57 ley de rito fiscal). Que ello así, la prescripción del impuesto a las ganancias comenzó a correr el 1/1/2016 para el período 2014 y 1/1/2017 para el período 2015 respectivamente, debiéndose analizar si durante su curso se produjeron causales suspensivas o interruptivas establecidas por ley.

En efecto, el artículo 17 de la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) -y que dispuso la ampliación de la moratoria de la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) reza textualmente: ”Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”. Que de ello, se advierte que la suspensión por el término de un año a que hace referencia alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables.

En tal sentido, nótese que dicha ley entró en vigencia el mismo día de su publicación, es decir el 26/8/2020, y por lo tanto, a tenor de lo expresado, no cabe duda que resulta aplicable en el caso de marras. En tal sentido, poniendo de relieve que la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción, y toda vez que en autos la entrada en vigencia de la ley referida fue durante el curso del plazo de la prescripción y no cuando tal término se había agotado, es decir no se trataba de un derecho adquirido por el recurrente, no se advierte afectación alguna a derecho de la apelante por la aplicación de tal ley. A su vez, cabe aclarar que la ley citada estableció que la suspensión del plazo se fija con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los

contribuyentes y responsables, interpretación que ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

Que en este caso puntual, conforme la norma reseñada, cabe concluir que el plazo de prescripción que comenzó el 1/1/2016 y el 1/1/2017 fue suspendido por un año el 26/08/2020 (ley 27.562), reanudándose el 26/08/2021 habiéndose cumplido hasta allí un plazo para contar la prescripción de cuatro años y ocho meses para el período 2014 y tres años y ocho meses para el 2015.

Sentado ello, cabe resaltar que de la última parte del artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en cuanto dispone “Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

Del cotejo de las actuaciones y no siendo objeto de controversia, surge que la vista del art. 17 de la ley de rito, que llevan fecha 7/10/2021, fue notificada al recurrente el 13/10/2021 (vide Cpo. VI/VII de Ganancias, IF-2022-47161733-APN-DTD#JGM) es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción, empezando a correr desde allí la suspensión por 120 días. Posteriormente, se dictó la resolución determinativa el 14 de febrero de 2022, cuando aún no se había cumplido el plazo de prescripción.

Ello así y a la luz de las normas analizadas, cabe concluir que el Fisco se encontraba facultado para practicar la determinación de oficio cuestionada en autos, correspondiendo rechazar el planteo formulado por la recurrente.

2. Cabe adelantar que la queja que formula el recurrente por que le fue denegada en sede fiscal la producción de la prueba ofrecida y que no habría sido debidamente valorada la documental aportada, considerando por ello que se vulneró el debido proceso adjetivo, no puede prosperar.

Al respecto, debe tenerse presente que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que ante la Alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en primera instancia (art. 260 CPCC). Es doctrina de este Tribunal que la prueba no admitida durante el trámite de determinación, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia (conf. arts 173 y 174 de la ley de procedimiento fiscal y “Carboquímica S.A.C.I.M.”, fallo del 5-7-77), lo que ha ocurrido en la presente causa donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer las medidas que estima conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

Que por lo expuesto, no puede concluirse que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo ya que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte actora en estado de indefensión. En tal sentido, conforme lo tiene dicho reiteradamente nuestro más Alto Tribunal “cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior” (Fallos 202:549, 247:52 cons. 1º; 267:393 cons. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio “...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (Fallos 205:249; consid. 5 y sus citas).

De este modo, los agravios de la actora sólo traducen sus discrepancias con relación a cuestiones de hecho y prueba y revelan una apreciación diferente sobre el criterio de selección y evaluación de los extremos aportados a

la causa, sin demostrar apartamiento de las reglas aplicables (arg. Fallos: 303:509; en igual sentido, se expidió la Procuradora Fiscal en el dictamen al que se remitió la CSJN en Fallos: 330:2639).

3.- Por lo expuesto, corresponde rechazar las defensas de prescripción y nulidad opuestas por la recurrente, debiendo señalar que no procede la imposición de costas autónomas, toda vez que las mismas no fueron formuladas como de previo y especial pronunciamiento, ni tampoco se le otorgó tal carácter, por lo que no puede ser considerada como una cuestión incidental.

V.- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Que atañe ahora resolver si la resolución apelada se ajusta o no a derecho y, para ello, estimo pertinente hacer una reseña de las diligencias realizadas en sede fiscal.

Según surge del Informe Final de Inspección (vde Cpo V de Ganancias, IF-2022-471612825-APN-DTD#JGM) que las presentes actuaciones se originaron en el marco de la causa 2017/8 caratulada “LEGAJO N° 8 – Querellante: AFIP-DGI Contribuyente: Don Antonio cooperativa de Trabajo Ltda y Otros s/Legajo de Investigación”, del registro del Juzgado Federal N° 1, Secretaria penal N° 2, en función de lo previsto por el art. 18 de la ley 24.769. Que ha sido el Juzgado actuante el que autorizó ampliar el procedimiento de verificación y determinación de deuda en relación al Sr. Mauro Lapaco por resultar este el verdadero titular de la explotación comercial que desarrolla Don Antonio Cooperativa de Trabajo Ltda, haciendo notar que se circunscribió a las actividades gravadas por el impuesto a las ganancias y por los aportes y contribuciones al régimen de la Seguridad Social de los que figuran como asociados de dicha cooperativa.

En el citado informe se señala que con motivo de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización y como resultado de los allanamientos efectuados a distintas cooperativas de la zona, domicilios de sus responsables y estudio contable, dispuestos en el marco de la causa penal donde se secuestró gran cantidad de documentación, ha quedado en evidencia una serie de irregularidades siendo las más relevantes y a modo de reseña: que la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda no desarrolló actividades para las que fue creada en tanto no prestó servicios de dación de trabajo a sus asociados, que la cooperativa fue tilizada por algunos particulares con el fin de obtener un lucro personal valiéndose de beneficios impositivos y mano de obra barata en perjuicio de los asociados desnaturalizando la figura de la cooperativa de trabajo; que tampoco cumple con el principio de membresía abierta y voluntaria dado que es manejada por el Sr. Mauro Lapaco como si fuera el verdadero dueño puesto que es quien toma decisiones en forma unilateral de todas las cuestiones operativa, técnicas y eonómicas (vg quien puede asociarse, cuando deben dejar de integrar la cooperativa, compra y venta de rodados que son utilizados de manera personal por él o familiares que ni siquiera son asociados y no para las actividades de la cooperativa, ni por el resto de los que figuran como asociados). Se observó también una sucesiva capitalización de excedentes que resulta contrario al principio de participación económica de los miembros, en tanto los asociados retiraron porcentajes significativamente inferiores a esos excedentes; los asociados no cobraban aguinaldo ni lo debido por vacaciones pero admiten que en junio y diciembre el retiro era doble; además con el fin de dar cumplimiento al principio de educación, formación e información destinando el 5% de las utilidades al fondo de Educación y Capacitación Cooperativa se llevó adelante una simulación de donaciones a través de convenios celebrados con el Colegio de Graduados en Mutualismo y Cooperativismo que en realidad significaba una ganancia del 60% de las transferencias recibidas por dicho Colegio y el 40% restante era devuelto en efectivo a los titulares de la cooperativa (vide informe final citado donde se remiten a las fojas y legajos de actuaciones).

Por su lado la actora plantea que la Cooperativa se encuentra operativa, que goza de la exención en el impuesto a las ganancias conforme el certificado expedido por el ente fiscal y el Fisco carece de facultades para dirimir si la misma cumple o no con los propósitos y fines para las que fue constituida, considerando que es el INAES el que debe intervenir a tales fines, remitiéndose a los distintos fallos recaídos a favor de la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda respecto de la validez de la exención referida.

Que no caben dudas que el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), es el organismo encargado por ley de ejercer la superintendencia de las entidades bajo su contralor, en tanto es el que otorga las autorizaciones para que las mismas puedan funcionar, y es quien tiene las facultades de verificación y decisión respecto del correcto funcionamiento de las entidades bajo su sujeción, es el que puede resolver acerca del retiro de la autorización para actuar y liquidarlas cuando se comprueban desvíos que merezcan tal sanción, el hecho de que las entidades cumplan con la normativa referida a su funcionamiento y el desarrollo de los propósitos que guiaron a su creación.

Cabe remarcar que ambos organismos, la AFIP y el INAES, persiguen fines diferentes, por esa razón, en lo que hace al control público de la cooperativa -en lo que aquí interesa- es necesaria la intervención del INAES, siendo éste el órgano público natural para ejercer el poder de policía sobre ellas en lo que hace al cumplimiento del objeto social y estatutos, teniendo la capacidad de realizar un análisis completo y completo de la situación, excediendo la meramente tributaria, pero ello no implica impedir que la AFIP ejerza con respecto a las cooperativas o alguno de los integrantes de ésta las facultades que le competen y en tal sentido inspeccionar, fiscalizar y hasta efectuar el procedimiento de determinación de oficio, facultades privativas de ese organismo del Estado.

Que en el caso de autos -como se dijera-, la fiscalización dirigida al Sr. Mauro Lapaco fue autorizada en el marco de la causa penal ut supra citada, a lo que se agrega que ha sido también por decisión del Juzgado actuante que se le diera intervención al INAES sobre la cuestión allí debatida con relación a las irregularidades detectadas con relación a la Cooperativa Don Antonio de Trabajo Ltda.

De las copias agregadas en las actuaciones se evidencia que el Instituto mencionado, mediante RESFC-2018-3920-APN-DI#INAES, de fecha 26/12/2018 (vide copia agregada el cpo V ganancias- IF-47161825-APN-DTD#JGM), resolvió suspender la operatoria de la Cooperativa referida e instruir el sumario correspondiente, siendo el fundamento de tal decisión que los integrantes del consejo de administración serían los beneficiarios directos y por lo tanto los verdaderos dueños, que no se desarrollaron las actividades para la que fue creada, que no se prestó el servicio de dación de trabajo a sus asociados, concluyendo así que la entidad en definitiva era utilizada para que el Sr. Mauro Lapaco obtuviera un lucro personal valiéndose de beneficios impositivos y mano de obra barata, en perjuicio de la cooperativa de trabajo y de los principios de esfuerzo propio y ayuda mutua fijados en el art. 2 de la ley 20.337. En dicho acto se hace mención a los mails obtenidos durante los allanamientos dispuestos en la causa penal, poniendo de resalto la irregularidades detectadas por la fiscalización y que fueron reseñadas en el informe final de inspección al que se hizo alusión en párrafos anteriores.

Cabe destacar que la resolución referida no fue siquiera mencionada por el recurrente en sus presentaciones. Que atento la actuación del INAES, los agravios vertidos por la actora sobre este punto carecen de sustento. Además, debe puntualizarse que lo que aquí se encuentra en discusión es si el Sr. Mauro Lapacó es el verdadero titular y como tal ha llevado a cabo la explotación económica que ha desarrollado Don Antonio Cooperativa de Trabajo Limitada, utilizando tal figura jurídica con el fin de evadir en el impuesto a las ganancias, haciendo un uso indebido de la exención prevista en el art. 20 inciso d) de la ley del tributo, conforme es sostenido por el ente fiscal.

VI -De acuerdo con lo que ha quedado expuesto, la controversia refiere, en rigor, a un problema de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por la AFIP con la realidad económica, relación ésta negada por la apelante.

Cabe remarcar que los argumentos que vierte el recurrente se encuentran orientados a justificar que la Cooperativa goza de la exención antes referida en tanto tiene un certificado vigente, y por lo tanto no resulta válido a fin de establecer si el recurrente es el verdadero sujeto responsable de la obligación tributaria frente a la utilización indebida mediante el uso de una interpósita persona, en este caso la cooperativa de trabajo.

En tal sentido, la documental incorporada por la recurrente ante esta instancia jurisdiccional está relacionada con el resultado obtenido en diversas causas ante este Tribunal fiscal y por ante la justicia respecto de la cooperativa no resultan relevantes para resolver la cuestión aquí sucitada en tanto se trata de períodos anteriores y supuestos que difieren por completo del tema bajo análisis. Tampoco puede considerarse lo decidido por la justicia en una medida cautelar solicitada por una cooperativa distinta a la de Don Antonio Cooperativa de Trabajo Ltda y donde no surge que el Sr. Lapacó tenga participación alguna.

Por otro lado, sobre las copias que acompaña de las testimoniales brindadas por asociados en sede penal, debe señalarse que los testigos fueron interrogados -entre lo más relevante- acerca del funcionamiento de la cooperativa, su organización, la modalidad de trabajo, retiros efectuados, suscripción de cuotas sociales, manejo de clave fiscal, condición de monotributistas y sobre cursos de capacitación. En general los dicentes coinciden en señalar que al asociarse aportaron efectivo sin recordar los montos y que no tienen comprobantes de ello, que tanto los trámites para su afiliación a la cooperativa Don Antonio como pago del monotributo y otras diligencias son realizados por el estudio contable Speier, dicen que efectuan retiros mensuales y que en los meses de junio y diciembre éstos retiros eran dobles y gozaban de vacaciones, también concuerdan en que el Sr. Mauro Lapaco siempre se desempeñó como presidente en el consejo directivo, y mientras algunos respondieron que no recibían cursos de capacitación y otros puntualizaron que fue una sola vez y por un tema puntual, asimismo, muchos de ellos dijeron no conocer el estatuto. Que no puede soslayarse que la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas, en tanto la prueba no puede basarse principalmente en los testimonios de personas relacionadas estrechamente con la operatoria de la cooperativa porque de admitirse los fraudes fiscales quedarían impunes (criterio CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967).

Que obran también en las actuaciones actas notariales labradas en 2019 (cpo VI/VII ganancias, IF-2022-47161733-APN-DTD#JGM), donde los dicentes manifiestan de manera unilateral que son asociados de la cooperativa Don Antonio, que conocen el estatuto y a las autoridades de la cooperativa, que brindaron voluntariamente la clave fiscal al estudio Speier y que participaron de las asambleas, que perciben retiros sin conocer lo que perciben sus compañeros. Que los dichos allí vertidos difieren de las declaraciones brindadas en sede penal. Al respecto, cabe recordar que si bien tales manifestaciones fueron recogidas en un documento público y ante la presencia de un escribano, ellas no resultan por sí solas concluyentes pues son “...hechos simplemente relatados por las partes al oficial público, quien no garantiza el grado de verdad que ellos encierran...”, cf. Palacio, Lino Enrique, “Manual de Derecho Procesal Civil”, vigésima edición, p. 361, Abeledo Perrot, 2010.

Que además de la documental referida, la actora ofreció como prueba ante esta instancia pericial contable e informativa dirigida al Colegio de Graduados en Cooperativismo y Mutualismo (CGCyM), al Instituto Nacional del Asociativismo y Economía Social (INAES) y a OSDE SA, admitiéndose su producción. Sobre ellas, en el auto de apertura a prueba se indicó que: en el oficio dirigido al INAES debía incorporar los siguientes puntos: si en los años 2014 a 2017 Cooperativa Don Antonio CTL se encontraba habilitada para actuar como tal; b) Si la

resolución dictada en fecha 26/12/2018 identificada como RSFC-2018-3920-APN-DI#INAES que corresponde al EX-2018-56185783-APN-MGESYA#INAES, se encuentra firme o fue objeto de impugnación. En su caso, si se resolvió acompañe la resolución y/o informe el estado actual del trámite y en el oficio dirigido a OSDE que informara si durante el año 2014 a la actualidad, los asociados de Cooperativa Don Antonio CTL se encontraban o encuentran afiliados a dicha obra social, y si también lo están su grupo familiar, según lista que se acompañará con el mismo (PV-2022-129133812-APN-VOCX#TFN)

Que el único oficio contestado fue el dirigido al Colegio de Graduados en Cooperativismo y Mutualismo (CGCyM), sin que las otras dos oficiadas hayan respondido (vide PV-2023-65877314-APN-VOCX#TFN). El Colegio de Graduados informó que en los años 2014 a 2017 suscribió un convenio con Don Antonio Cooperativa de Trabajo Limitada para el desarrollo de actividades especificadas en los arts. 2 y 3 de la Resolución 574/84 de la Secretaría de Acción Cooperativa relativa al Fondo de Educación y Capacitación Cooperativa, detallan las sumas abonadas por la cooperativa por tal concepto en cada año y dice no haber reintegrado monto alguno a la cooperativa. Si bien da un detalle en general de las actividades que brinda el Colegio -anexo A-, lo cierto es que no se hace referencia puntual a las que pudieron ser brindadas específicamente a la Cooperativa Don Antonio, por lo que lo allí indicado no es determinante.

Que resta pronunciarse sobre la pericia contable realizada en autos (IF-2023-56715149-APN-DTD#JGM), cuyos puntos giran en torno a la cooperativa. Luego de indicar los libros que les fueron exhibidos, y el detalle del patrimonio de la cooperativa, los expertos señalan que la Cooperativa informó al INAES de las asambleas ordinarias, cuestión ésta que no agrega ningún elemento adicional que sirva para desvirtuar el ajuste en análisis.

Que con relación a la respuesta al punto 4 referido al monto de los retiros mensuales efectuados por los asociados y la existencia de excedentes al final de cada ejercicio se observa que la perito designada por el recurrente confecciona un cuadro -anexo I- donde detalla años y montos indicando que la información fue compulsada con registraciones contables que se realizan en forma global y el mayor general de la cuenta “Retiro de Asociados” que fueron puestos a disposición por el recurrente, mientras que el perito del Fisco Nacional refiere que no puede dar la información dado que la Cooperativa no aportó documentación contable al respecto, conformando sólo la respuesta de la perito de la actora en lo que hace a los excedentes de cada ejercicio.

Sobre este punto me permito precisar que los libros contables de la Cooperativa fueron objeto de secuestro por parte del juzgado y según las constancias agregadas a la causa y conforme lo exponen los propios peritos en el punto 1 del informe en examen, no tuvieron acceso a dicha documentación, siendo la Dirección Regional de Bahía Blanca su depositaria, es decir que los mismos no han sido restituidos a la cooperativa, a lo que se agrega que entre los libros que figuran en el punto 1 que habrían tenido a la vista no se encuentra mencionado el Libro Diario ni el Mayor, lo que deja dudas de qué forma la perito de la actora arriba a tal conclusión. Que no puede pasarse por alto que lo manifestado por la citada perito en este punto fue objeto de impugnación por parte del apoderado fiscal, con fundamento en que los datos brindados se sustentan en documentación no verificada o contabilizada por la cooperativa, manifestando que ello demuestra que los asociados son en realidad empleados, dado que no existen en los libros de actas ninguna indicación que informe que los retiros de excedentes deben ser mensuales, en tanto el excedente surge al cierre del ejercicio, y por ello mal puede ser distribuido algo antes de ser verificado. En tal sentido, debo señalar que comparto la observación formulada por la representación fiscal.

Al contestar en el punto 5 acerca de los ingresos de los integrantes del Consejo de administración de la cooperativa Don Antonio Cooperativa Ltda, la perito de la actora se remite a lo consignado en las declaraciones juradas del Sr. Mauro Lapacó y sobre los dos miembros restantes refiere que son monotributistas; por su parte el perito del Fisco expresa que no surge de ningún libro de Actas de Asamblea decisión alguna que establezca

ingresos a tales integrantes, más allá de los que se les otorgara como asociados de la cooperativa. La representación fiscal también impugna lo expresado por la perito de la actora en este punto, aduciendo que se trata de una mera especulación dado que no hay indicaciones en los libros legales correspondientes sobre los ingresos de los miembros del Consejo.

Que sobre el punto 6 referido al procedimiento utilizado para la determinación de deuda del impuesto a las ganancias generadas por la cooperativa, la perito del Fisco indica que no ve ningún procedimiento realizado a la cooperativa, mientras que la perito del recurrente hace consideraciones sobre la determinación realizada en cabeza del Sr. Mauro Lapacó, dejando a salvo que si bien no se pronuncia de si corresponde o no el ajuste, enumera los conceptos que entiende que no debieron considerarse o montos que no deben estar incluidos en la liquidación del tributo. Que también considero atinada la impugnación que formula el apoderado del Fisco sobre las manifestaciones de la perito de la actora, en tanto entiende que la pregunta está enfocada a la cooperativa y no sobre el recurrente, y señala que no justifica la respuesta ni acompaña documentación que avale sus dichos..

Finalmente, en el punto 9 se pide a los peritos que brinden otro dato que sirva para dilucidad la cuestión planteada. Allí, la perito del Fisco remarca “que no se ha exibido documentación alguna correspondiente a períodos fiscales finalizados en julio 2014 y julio 2015, por lo tanto las respuestas son parciales y sólo válidas con respecto a los períodos fiscales cerrados en julio de 2017 y julio de 2018” (sic), aclarando que éste último período se incorpora puesto que se pideron datos de los últimos cinco años entendiendo que deben contarse desde 2014, éste inclusive. Por su parte, la perito de la actora adjunta un certificado emitido por el INAES donde consta que la cooperativa Don Antonio Cooperativa Ltda cuenta con personería jurídica al año 2023 y un listado de certificados de exención del impuesto a las ganancias de la cooperativa. Que el apoderado fiscal objeta los dichos de esta perito alegando que no se les preguntó a los expertos ni es objeto de la presente causa la situación de la cooperativa respecto del impuesto a las ganancias. En este punto, también comparto la observación efectuada.

Al respecto, cabe precisar que los informes periciales no son obligatorios para los jueces cuando las circunstancias objetivas de la causa aconsejan no aceptar plenamente sus conclusiones (arg. Fallos: 317:1716; 338:1477) o bien cuando el dictamen carece de una explicación fundada que las justifique (arg. Fallos: 318:1632; 338:1477), situaciones que -a criterio de la suscripta- se configuran en el presente caso.

VII - Que, en el caso, el fundamento del ajuste fiscal se sustenta en el art. 2 de la ley 11.683, entendiendo que en autos se da el supuesto del corrimiento del velo de la personalidad jurídica, atento a las pruebas colectadas en el procedimiento penal, imputando las ganancias exentas de la cooperativa en cabeza del Sr. Mauro Lapaco, debiendo definirse el alcance de dicho concepto para resolver esta litis.

Como se dijera, sobre la base de la documentación secuestrada en el allanamiento, el Fisco considera que los afiliados a la cooperativa son empleados en relación de dependencia encubiertos bajo la figura de asociados, en tanto no tendrían el control del capital cooperativo, no reciben en forma proporcional los excedentes generados, percibiendo sólo una suma mensual por los trabajos realizados y doble en en los meses de junio y diciembre en concepto de aguinaldo, poniendo especial énfasis en el intercambio de mail entre el Sr. Lapaco y los integrantes del estudio Speier donde se pone en evidencia que las decisiones se tomarían en forma discrecional por el recurrente, -más allá de que la actora en su alegato remarca que dichas misivas no poseen firma digital, ello no alcanza para invalidarlas como prueba-; como así también conversaciones por ese medio con integrantes del Colegio de Graduados en Cooperativismo por los supuestos cursos, dándose también en el caso, comunicaciones del recurrente con un grupo de sociedades a fin de concertar operaciones comerciales -Agroenergía SA, Petroenergía SA, Logística Activa SA, Servisur SRL y Nusca SA, siendo el aquí recurrente integrante de una de ellas

Frente a ello, el Fisco basa su ajuste en el principio de realidad económica y al respecto nuestro más Alto Tribunal ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia (Fallos: 307:118).

Que al referirse al principio de la realidad económica se ha dicho que es menester resaltar que tal principio no implica la posibilidad de poder prescindir sin más de las formas jurídicas, pues la prescindencia de la personalidad jurídica sólo puede admitirse de manera excepcional cuando se está en presencia de un supuesto en el cual a través de ella se han buscado o se han logrado fines contrarios a la ley. (conf. CNCom, Sala B in re "Empresa Bartolomé Mitre SA, en Khalil, Jorge O c/Martínez, Alberto D. y otro", del 24-8-79)

Debe tenerse en cuenta, además, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene declarado que “es principio aceptado por la Corte, también desde antiguo (Fallos: 21:498) que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del ‘nomen juris’, que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídico-económico y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos” (Fallos: 289:67).

En tal sentido, cuando los hechos imponibles que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, hay que atender al contenido económico de dichos actos y no a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente. En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, “Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico”, decisorio del 11/5/1999).

Es así que, por aplicación del principio de la realidad económica consagrado en el artículo 2° de la ley 11.683, las circunstancias reseñadas precedentemente constituyen un motivo suficiente para sostener que la AFIP-DGI se encontrara facultada a atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas por la firma recurrente por resultar inadecuadas o no responder a la verdadera sustancia económica Fallos: 334:784). Era la firma recurrente quien tenía la carga de asimismo, demostrar que la recalificación efectuada por la AFIP-DGI fue incorrectamente realizada y, como se vio, no lo hizo.

A tal fin, cabe recordar que el método reconstructivo de valoración de la prueba, permite al juzgador apreciar el elenco probatorio de la causa con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido. Que, como lo explicara Devis Echandía, “cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos...” (cfr. Teoría general de la prueba judicial - T. I. - pág. 287), dicha actividad valorativa, en suma, es lo que se ha dado en llamar el método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica. En tal inteligencia, del análisis de los elementos probatorios colectados durante el procedimiento seguido

ante el organismo recaudador y plasmados en los actos apelados vislumbran un razonamiento congruente.

Que del análisis efectuado no se advierte que la recurrente haya desvirtuado las inconsistencias detectadas por el Fisco y refrendadas por el INAES en la resolución del 26/12/18 antes mencionada. En tal sentido, debe tenerse presente que, tal como lo ha dicho la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que las resoluciones emanadas regularmente de la AFIP gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros). En consecuencia, recordando que “la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito” (cfr. CNCiv. - Sala C - LL - T. 117 - pág. 808 - 11371-S), razón por la cual, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del CPCC), al no ser sustentados por actividad probatoria categórica, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada.

VIII- Que también procede confirmar la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados en el acto determinativo del impuesto, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

IX- Por todo lo expuesto, voto por confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere a la decisión adoptada por similares argumentos.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $4.120.826 (pesos cuatro millones ciento veinte mil ochocientos veintiséis) equivalente a 119,85 (ciento diecinueve con 85/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $10.302.066 (pesos diez millones trescientos dos mil sesenta y seis) equivalente a 299,64 (doscientos noventa y nueve con 64/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°12/2024 (12/02/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular los honorarios del contador Carlos Alberto Louit por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $3.754.951 (pesos tres millones setecientos cincuenta y cuatro mil novecientos cincuenta y uno) equivalente a 109,21 (ciento nueve con 21/100) UMA la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Resolución SGA N°12/2024 (12/02/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la

Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 14:48:04 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.07 16:36:19 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 08:14:07 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.08 08:14:08 -03:00