



GESTION DE LA CALIDAD

RI-3000-07/09



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM/ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Unión de la
República Argentina

Expte. N°: 188/926/2021

SENTENCIA N°: 399./2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...³..... días del mes de.....~~NOVIEMBRE~~.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A. SI RECURSO DE APELACION, Expte. N° 188/926/2021 y Expte. N° 11449/376/D/2019 (DGR)" y,

CONSIDERANDO:

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 648/652 del expte DGR N° 11449/376/D/2019, se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones D 53/21, D 54/21, D 55/21 y D 56/21, todas de fecha 27/04/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 632/646 del expediente DGR.

En la Resolución D 53/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1852-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 1852-2019 e imponer una multa de \$1.374.535,74 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P. En la Resolución D 54/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1853-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 1853-2019 e imponer una multa de

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

\$352.757,06 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 1853-2019 e imponer una multa de \$1.654.626,24 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1. del C.T.P.. En la Resolución D 55/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1854-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 1854-2019 e imponer una multa de \$461.510,38 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 1854-2019 e imponer una multa de \$1.846.041,52 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1. del C.T.P. En la Resolución D 56/21 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1855-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 1855-2019 e imponer una multa de \$1.208.711,84 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 1855-2019 e imponer una multa de \$2.605.186,56 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1. del C.T.P. En su exposición de agravios el apelante manifiesta que la actividad que desarrolla es "servicios relacionados con la salud humana", sin perjuicio de lo cual la DGR conforma la base imponible con el total de los ingresos derivados de las prestaciones sanatoriales, pero considerando que desarrolla la actividad de "seguros de salud". El apelante expresa que de la prueba documental que fuera acompañada en el curso de las actuaciones, quedó demostrada la real actividad que desarrolla. Son las empresas de medicina prepaga y las obras sociales las que contratan con Organización Galvez como tomadores del servicio médico prestado por el apelante.

Bajo el título "Base imponible incorrecta" el apelante reproduce el texto del art. 224 inciso 3. del C.T.P. y expresa que si el Fisco estructuró el ajuste considerando que la actividad desarrollada era "seguro de salud", debió sobre el total de los ingresos facturados en concepto de servicios médicos deducir los costos de las primas de seguros destinadas a reservas matemáticas, riesgos en curso, reaseguros pasivos, siniestros y otras obligaciones con los asegurados. Sin



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

embargo, este no fue el criterio de la DGR, considerando que a pesar de ser seguros de salud, la forma de determinar el impuesto no es la utilizada para las compañías de seguros.

Se agravia también de que la pericia contable fue analizada parcialmente, ya que la Autoridad de Aplicación escoge una pequeña parte del dictamen para justificar su posición; amén de que la misma no fue objetada ni en sus puntos ni en su contenido. El Fisco omitió la parte en la que el perito expone que no puede asemejarse la actividad desarrollada por el apelante a la de seguro o seguro de salud y también omitió la consideración referida a que en el caso de considerar que la actividad es de seguro, de qué manera debió conformarse la base imponible del impuesto.

En relación con las sanciones de multas aplicadas considera que la de la Resolución D 53/21 incurrió en una arbitrariedad al no haber aplicado lo establecido en la ley 9167 (que restablece la vigencia de la ley 8873) razón por la que la multa en cuestión estaría condonada, ya que el impuesto se configura en base a anticipos que se liquidan mensualmente y es en base a esos vencimientos mensuales que debe aplicarse la normativa de la condonación.

Por las mismas razones considera que las multas correspondientes a los anticipos 01 y 02/2017, contenidas en la Resolución D 54/21 también se encuentran condonadas.

Por otra parte manifiesta el apelante que en las resoluciones que aplican sanciones por supuesta configuración del art. 86 inciso 1 del CTP, no se explicó de qué manera se desarrolló la acción ardida, engañosa o maliciosa. Cita jurisprudencia y expresa que jamás existió la intención deliberada de no pagar.

El apelante manifiesta que las multas impuestas en las resoluciones D 54/21, D 55/21 y D 56/21 son nulas atento a que aplican dos sanciones por el mismo hecho, violando el principio "non bis in idem".

Por último las multas aplicadas en virtud del art. 85 del CTP en base a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 05 y 07 a 12/2019 lo fueron sin tener en cuenta que la declaración jurada anual ya se encontraba presentada; es decir aplica una multa por anticipos que no son ya exigibles; por ende las mismas son nulas.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 14 obra Sentencia Interlocutoria N° 334/2021 del 13/09/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones D 53/21, D 54/21, D 55/21 y D 56/21 resultan ajustadas a derecho.

El apelante se agravia que el Fisco no considere que la actividad desarrollada es la de servicios relacionados con la salud humana; sino la de seguros de salud. Sin embargo, es el propio apelante quien en el curso de la verificación expresó que se trataba de una empresa de medicina prepaga y también fue el perito, durante la apertura a prueba en la etapa impugnatoria, quien expresara que la firma posee afiliados a los cuales les brinda un servicio de atención médica a través de diferentes planes de cobertura.

La Ley 26682 que establece el marco regulatorio de Medicina Prepaga, en su artículo 2 prevé lo siguiente: *"A los efectos de la presente ley se consideran Empresas de Medicina Prepaga a toda persona física o jurídica, cualquiera sea el tipo, figura jurídica y denominación que adopten cuyo objeto consista en brindar prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana a los usuarios, a través de una modalidad de asociación voluntaria mediante sistemas de pagos de adhesión, ya sea en efectores propios o a través de terceros vinculados o contratados al efecto, sea por contratación individual o corporativa."* (el subrayado me pertenece)



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

R-2600-1769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM ISO 9001:2015

Puede fácilmente verificarse que la actividad del contribuyente encuadra en el citado art. 2 de la ley 26682, ya que de acuerdo a las manifestaciones de su vicepresidente la Sra. María Fernanda Ortiz: "...Organización Galvez comercializa planes de servicios sociales, los que son contratados por nuestros afiliados con pleno conocimiento de las prestaciones incluidas y que consisten básicamente en: servicios de sepelio, atención en Centro Médico Galvez y prestaciones de salud previamente establecidas..."

De este párrafo, que obra a fs. 149 del expte DGR N° 11449/376-D-2019, puedo afirmar que el objeto de la Sociedad Anónima es la de brindar prestaciones de salud (prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana) y que esas prestaciones son contratadas por los afiliados (a través de una modalidad de asociación voluntaria mediante sistemas de pagos de adhesión).

Conforme lo expuesto no puede el apelante negar ahora que la actividad que desarrolla es la de una empresa de Medicina Prepaga, de manera que quedando soslayada esa cuestión cabe tener en cuenta que esta actividad no posee un código específico en el "Nomenclador de Actividades y Alícuotas", debiendo ser aplicado el que más se asemeja a esta actividad: "Servicios de seguros de salud".

El artículo 216 del CTP establece: "Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales." (el subrayado me pertenece). En virtud a lo establecido por este artículo, es que la DGR, en atención a la naturaleza de la actividad desarrollada por Organización Galvez, determinó como hecho imponible la actividad de Medicina Prepaga, que ante la falta de un código específico, se aplica el de "servicios de seguros de salud".

Igualmente el hecho de que desarrolle la actividad de medicina prepaga no significa que sea la única actividad desarrollada por el apelante, sería probable que además realice la actividad de "servicios relacionados con la salud humana"; sin embargo lo mismo no fue probado por el recurrente.

Fijado entonces el hecho imponible, cabe considerar de qué manera debe conformarse la base imponible del impuesto, otro de los agravios del apelante. El

C. P. M. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Fisco tomó como bases las que fueran expuestas por el contribuyente en sus declaraciones juradas, y les aplicó la alícuota correspondiente a la actividad de "servicios de seguros de salud". El contribuyente en ningún momento informó de manera discriminada los ingresos obtenidos por fuera de su actividad como empresa de Medicina Prepaga. En virtud de ello, debe aplicarse lo establecido en el art. 232 del CTP, que reza: *"Cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades o rubros alcanzados con distintos tratamientos, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos e imputar las deducciones que le son propias a cada rubro o actividad."*

Quando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, ..."

No debe atenderse al agravio esgrimido por el apelante en relación a que la DGR pretende que desarrolla la actividad de Seguros, debiendo tributar en base a la misma; cuando no es lo mismo "seguros" que "servicios de seguros de salud" y la base imponible (conformada por el contribuyente) y la alícuota (de acuerdo a la determinación de oficio) son correctas, no debiendo ser analizada de ninguna manera la planilla realizada por el perito contador en relación a la determinación impositiva en base al art. 224 inc. 3 del CTP.

En conclusión, la determinación de oficio realizada por la DGR deviene acertada, correspondiendo confirmar la misma.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, en la Resolución D 53/21, se aplicó una sanción en virtud a lo normado en el art. 86 inciso 1 del CTP. En relación con el pedido del apelante de que la multa aplicada en dicha resolución sea condonada, cabe tener en cuenta lo establecido por la Ley 9167 que prorroga la vigencia de la ley 8873. La misma en su artículo 7 noveno párrafo prevé: *"Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley 5.121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive, y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones..."* En el caso de marras, la infracción fue cometida el día 30/06/2017 (fecha en la que vencía la DJ anual del período fiscal), es decir con posterioridad a la fecha establecida en la Ley 9167. Ergo no resulta procedente la aplicación del beneficio de la condonación.

En relación con las multas aplicadas en las Resoluciones N° D 54/21, D 55/21 y D 56/21, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del "non bis in idem", corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en las resoluciones apeladas, en las que resulta sancionada la misma persona.

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.

3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tiene la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto las sanciones de multas aplicadas en las resoluciones D 54/21, D 55/21 y D 56/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente las multas aplicadas en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP


Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.



JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "1. *Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.* 2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos. Asimismo el contribuyente no ha cumplido con la normativa vigente y pretende que su actividad encuadre en una actividad diferente y de esa manera abonar con una alícuota menor.

En conclusión la aplicación de las sanciones de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

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

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A., CUIT N° 30-54705777-1, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto de los periodos fiscales 2017, 2018 y 2019. En consecuencia CONFIRMAR la Resolución D 53/21 de fecha 27/04/2021, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2016 en su totalidad; DEJAR SIN EFECTO los artículos 2° de las Resoluciones D 54/21, D 55/21 y D 56/21, todas de fecha 27/04/2021 y CONFIRMAR el resto de los artículos.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, **Dr. José A. León**, vota en idéntico sentido.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A., CUIT N° 30-54705777-1, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto de los periodos fiscales 2017, 2018 y 2019. En consecuencia CONFIRMAR la Resolución D 53/21 de fecha 27/04/2021, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2016 en su totalidad; DEJAR SIN EFECTO los artículos 2° de las Resoluciones D 54/21, D 55/21 y D 56/21, todas de fecha 27/04/2021 y CONFIRMAR el resto de los artículos.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

M.F.L.

DR. JORGÉ E. POSSE-PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

DR. JAVIER CRISTINA AV. CHASTEGU
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION