

SENTENCIA N° 113 /2022

Expte. N° 200/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los7..... días del mes de.....julio.....de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**COL-MED S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**” Expte. Nro. 200/926/2021, y Expte. D.G.R Nro. 3526/376/D/2020;

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

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

I. A fojas 166/184 del expediente N° 3526/376/D/2020 el Dr. Pablo Rodolfo Bayos DNI N° 20.977.273, abogado del contribuyente **COL-MED S.R.L CUIT N° 30-70709426-1**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 57/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/05/2021 obrante a fs. 161/164 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 318-2020 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2019, confirmando la misma;

2) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 318-2020, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$5.054.792,78 equivalente a 2 veces el monto de la obligacion tributaria defraudada en el Periodo Fiscal 2019 contenidos en el Acta de Deuda N° A 318-2020;

3) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° A 318-2020, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P y **APLICAR** una multa de \$2.527.396,39 equivalente al

100% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 04 a 12/2019.

En primer lugar solicita se deje sin efecto la Resolución atacada por cuanto considera que la misma es nula de nulidad absoluta atento a la falta de motivación existente en ella, toda vez que no indicó los elementos determinantes tenidos en cuenta, los motivos, razonamientos o la lógica aplicada para llegar a la conclusión de que la actividad "Servicios relacionados con la Salud Humana" declarada por la empresa no resulta correcta ni por qué resultaría atinada la actividad "Servicios de seguros de salud" imputada por el fisco.

En el procedimiento, la D.G.R hizo caso omiso a todas las manifestaciones tendientes a explicar las características y particularidades de la real actividad desarrollada.

Expresa que en el presente caso, se impugna el encuadramiento de la actividad de la firma sobre la base de las consideraciones efectuadas por el informe del inspector el cual solo reposa en meras consideraciones u opiniones del funcionario sin ningún tipo de asidero técnico y jurídico.

Así las cosas, considera que tanto las Actas de Deuda como la Resolución fueron emitidas violentando el derecho de defensa del contribuyente, resultando nulas por un vicio que no es subsanable en instancias posteriores en virtud de ser un requisito esencial para la validez de los actos.

Por otro lado, se refiere a la naturaleza del contrato de medicina prepaga, y explica, entre otros aspectos, que el subsistema de salud de medicina prepaga, luego de un largo periodo sin estarlo, fue regulado a través de la Ley N° 26.682 promulgada el 16/05/2011; que a partir de allí existen rasgos distintivos del contrato de medicina prepaga que lo diferencian con nitidez del contrato de seguro, entre ellas, la designación por Ley de una Autoridad de Aplicación específica: el Ministerio de Salud de la Nación y no la Superintendencia de Seguros, lo cual pone de manifiesto el carácter y sentido social de las prestaciones por sobre la dimensión lucrativa y empresarial del sistema de medicina prepaga; resultando por ello carente de todo sentido la asimilación de ambas actividades.

La jurisprudencia ha tenido oportunidad de referirse a la materia interpretando cual es el correcto encuadre de la actividad desarrollada por una empresa de

medicina prepaga. En tal sentido, el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha concluido: "(...) En efecto, adviértase que la Ley que actualmente regula la medicina prepaga, no emplea el vocablo "seguro" para definir tal actividad; sino que refiere a la condición de Agentes del Seguro de Salud de quienes comercializan tal servicio según las Leyes Nro. 23.660 y 23.661". En el mismo precedente que cita transcribe el voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros, quien expresó en su voto: "(...) si bien todo el negocio del sistema de salud, que es complejo tal como se esboza en los párrafos precedentes, participa de la filosofía del "seguro", no pueden considerarse lisa y llanamente "compañías de seguros" que se rigen por normas específicas y están sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación (Leyes 17.418, 20.091 entre otras) (...)")

Otro de los aspectos que marcan una diferencia sustancial entre la actividad de medicina prepaga y la de seguros, viene dada por el carácter social que asume la actividad desarrollada. Cita fallo de la CSJN.

Sin perjuicio de lo expuesto, sostiene que el Código de actividad 661110 del Nomenclador de actividades y alícuotas de Impuesto de la Provincia de Tucumán refiere a "Servicios de Seguros de Salud", sin ninguna aclaración o mención a las empresas de medicina prepaga. Sin embargo los nomencladores actualmente vigentes de la AFIP, de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral- NAES, y del INDEC – CLANAE, establecen expresamente que el mencionado código de actividad "Servicios de Seguros de Salud" incluye los servicios de medicina prepaga.

Siendo ello así, sostiene que el legislador provincial consideró a los efectos de la tributación del Impuesto sobre los Ingresos brutos en la Provincia de Tucumán, que los servicios de medicina prepaga no constituyen servicios de seguro de salud como erradamente sostiene la D.G.R ya que, de haber pretendido que así sea, lo hubiera aclarado expresamente como ocurre en los nomencladores mencionados. Que conforme lo tiene sentado nuestro máximo tribunal "(...) la inconsecuencia o falta de previsión jamás se supone en el legislador".

En definitiva, concluye que la actividad de medicina prepaga no puede bajo ningún concepto ser asimilada a la de seguros en general, mucho menos ser objeto del mismo tratamiento tributario.

En consecuencia, considera que la pretensión del fisco consistente en aplicar a COL-MED S.R.L el mismo tratamiento tributario que a las compañías de seguros, deviene absolutamente improcedente, pide así se resuelva.

Punto aparte, se refiere a los recupero de gastos que el Fisco pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Al respecto se agravia que el Fisco no explique por qué tales conceptos se encuentran gravados y solo se limite a expresar que por imperio del artículo 221 del C.T.P se encuentran gravados dado que el mismo es "abarcativo", razón por la cual la firma se ve impedida de defenderse con precisión, lo que implica la nulidad de los actos administrativos.

A su entender, los recupero de gastos no se encuentran gravados por el impuesto por la simple razón que los mismos no constituyen ingresos.

De la documentación contable de COL-MED que el fisco tuvo a su completa disposición surge que los mismos no son una remuneración por los servicios prestados o una retribución por la actividad ejercida, sino meros recupero por gastos efectuados con anterioridad y que no correspondían ser soportados por la empresa.

Por otro lado afirma que todas las retenciones y percepciones computadas en sus DDJJ fueron efectivamente realizadas por los agentes de retención y percepción con los cuales operó deduciéndolas entonces, legítimamente. Se pregunta dónde están las percepciones y retenciones que el fisco sostiene que no pudo verificar, y cuál es la información que surge de su sistema informático. Interrogantes que no puede contestar a partir de la escueta fundamentación de la Resolución N° D 57/21 y de los actos administrativos atacados.

Respecto a las multas aplicadas, solicita sean dejadas sin efecto en consideración a los argumentos precedentemente expuestos.

Luego se refiere a la prescripción de la sanción aplicada para el periodo fiscal 2016, lo cual no resulta correcto por cuanto en el caso de autos la determinación de oficio fue practicada sobre el periodo fiscal 2019.

Agrega que en la aplicación de la sanción del art. 86 inc. 1, es el Fisco quien debe acreditar la actuación dolosa del imputado, pues el carácter malicioso no surge de una simple descripción del actuar del infractor. En la Resolución, el organismo fiscal no ha merituado suficientemente la situación, ni especifica concretamente

cual fue la conducta desplegada por COL-MED que requiera un reproche fiscal penal. Hace referencia al principio de personalidad de la pena.

Finalmente, agrega que además de haber demostrado la ausencia del elemento subjetivo requerido para la configuración del ilícito tributario, en el presente caso se configura el "error de hecho no imputable" que constituye una causal subjetiva eximente de sanción tal como lo prevé el inc. 1 del art. 34 del Código Penal. Prueba de ello constituye todo lo expuesto al tratar los agravios sobre la cuestión de fondo lo que demuestra el obrar de buena fe de COL-MED.

En cuanto a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P, pone de manifiesto que:

1- la pretensión de imponer dicha sanción deviene improcedente por cuanto la sanción por omisión debe tener su génesis en un procedimiento de determinación de oficio de dichos anticipos, lo cual no aconteció en este caso habida cuenta que la determinación comprendió la obligación anual y no los anticipos de dicho tributo; 2- que el ilícito tributario requiere para su configuración la existencia del elemento subjetivo excluyendo la posibilidad de imponer sanciones por la mera comprobación de la adecuación objetiva, para lo cual se remite a lo expuesto anteriormente al respecto; 3- el error excusable también es oponible a la imputación del perjuicio fiscal realizado a título de culpa o negligencia prescripta en el art. 85 del C.T.P aunque no se lo mencione expresamente.

En razón de todo lo expuesto, solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada en todas sus partes dejando sin efecto los procedimientos de determinación de oficio y las multas aplicadas.

II. A fojas 203/210 del Expte. N° 3526/376/D/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta respecto a la falta de motivación, que del análisis efectuado a lo largo de la resolución, surge evidente lo que motivó la emisión del acto administrativo, estando perfectamente expuestos los hechos y el derecho en los que se funda la determinación practicada y que se ha valorado, meritado y analizado toda la documentación aportada por el contribuyente. Razón por las cuales, el acto administrativo es válido, sin estar alcanzado por vicios de nulidad alguna.

Asimismo en cuanto a la agresión al derecho de defensa, expresa que el contribuyente en todo momento tuvo a su disposición el expediente administrativo,

CPN JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contando además con la posibilidad de presentar los recursos previstos en el C.T.P y de ofrecer nuevas pruebas documentales, por lo que concluye que el derecho de defensa se encuentra intacto.

Sostiene que los argumentos utilizados son una simple expresión de disconformidad con la metodología utilizada. Que la declaración de nulidad se impone ante actos cuyo vicio manifiesto e indubitable vulnera los intereses públicos colectivos que la Administración tiene el irrenunciable derecho de custodiar y defender. En el presente caso, resulta evidente la improcedencia de los argumentos expuestos por el apelante a los fines de lograr la nulidad, toda vez que la sanción de nulidad reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Resultando insuficientes los argumentos utilizados, concluye que corresponde rechazar el planteo.

En cuanto a lo expuesto en el acápite “Naturaleza del contrato de medicina prepaga” sostiene que la actividad declarada por la firma no resulta discutida, sino su encuadre en el Código Nomenclador de Actividades al momento de su inscripción y que utiliza en sus DDJJ. Aclara que en ningún momento expresa que COL-MED realiza operaciones de contratos de seguros por lo que el planteo efectuado al respecto resulta erróneo y carece de sentido pronunciarse al respecto.

Continuando con lo atinente a la actividad desarrollada por el contribuyente explica que la Resolución Gral. (DGR) N° 100/2017 modificada por la RG N° 08/2019 aprobó las equivalencias de codificación de actividades entre el “Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido en el art. 7 de la Ley N° 8.467 y sus modificatorias” y el “NAES – Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación” aprobado por el art. 1 de la RG (C.A) N° 7/2017. Dicha resolución equiparó y unificó los criterios de codificación de las actividades, a fin de lograr uniformidad respecto del tratamiento para las actividades económicas a nivel nacional a fin de brindar mayor seguridad jurídica y poder facilitar la tributación.

Respecto al recupero de los gastos se remite al análisis efectuado en la Resolución N° 57/2021 atento a reiterar el planteo de la etapa impugnatoria.

En cuanto a las acreditaciones improcedentes sostiene que el apelante hizo una lectura desacertada de lo expuesto en la resolución, ya que en la misma se explicó que se consideró las acreditaciones declaradas por el contribuyente, por lo que no corresponde ajuste alguno respecto a lo apelado.

En lo atinente a la aplicación de las sanciones, efectúa un análisis de prescripción de las mismas, del cual concluye que el plazo de prescripción de la infracción no se encuentra cumplido a la fecha de la Resolución.

En cuanto a la falta de configuración del elemento intencional requerido para el tipo infraccional del art. 86 inc. 1 del C.T.P, manifiesta que dicha conducta se materializa en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir de la inspección efectuada al contribuyente. Que el elemento subjetivo requerido surge evidente ya que se dan los supuestos establecidos en las presunciones del art. 88 del C.T.P, y es el propio contribuyente quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal –que presume la inocencia del acusado–, en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba siendo el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se demostró en las presentes actuaciones. Cita jurisprudencia.

Considera que la invocación del error excusable no resulta eximente para justificar su conducta antijurídica ya que el error para ser “error excusable” debe ser ocasionado por la complejidad de la cuestión debatida, por la diferencia de criterios interpretativos de la Administración, la doctrina o la jurisprudencia, o la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa; que además la jurisprudencia ha propuesto un criterio restrictivo de admisibilidad, y cita fallo de la Corte en el cual expresa que “quien pretenda exculparse en el campo fiscal con fundamento en la ignorancia o error deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta”.

Que la mera alegación del error excusable no libera al infractor de la consecuencia de su conducta antijurídica, razón por la cual rechaza el planteo efectuado.

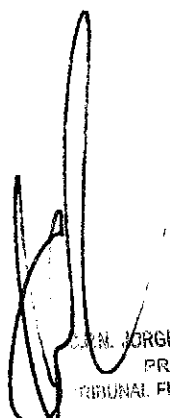
Finalmente, en lo atinente al sumario instruido por presunta configuración del artículo 85 del C.T.P, los mismos resultan plenamente válidos y ajustados a



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

derecho. El elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que incumplió la obligación de ingreso a su vencimiento de los montos reclamados. Cita jurisprudencia.

Por último en cuanto a que no podría aplicarse multas por omisión en los anticipos, sostiene que cada declaración y pago mensual constituye solo el cumplimiento de un anticipo o adelanto a cuenta del ajuste final del impuesto anual. Necesariamente cada uno de ellos tiene sus propios vencimientos, intereses y exigibilidad. De igual manera, cada anticipo mensual constituye una omisión penada en el art. 85 del C.T.P por lo que tampoco resulta procedente el planteo efectuado.

Conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 57-21 confirmando la misma.

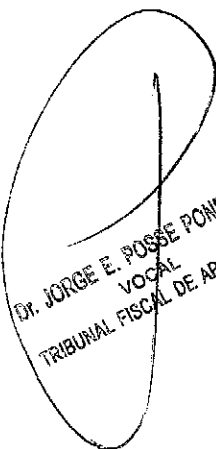
III. A fojas 14 del expediente N° 200/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declaran autos para sentencia.

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

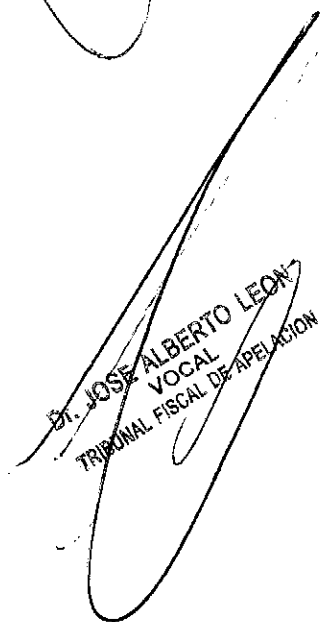
Respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo a las actuaciones obrantes, observo que tanto el Acta de deuda como la Resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en las mismas se explica el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, las alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta, considerando, por tanto, que la misma se ajusta a derecho.

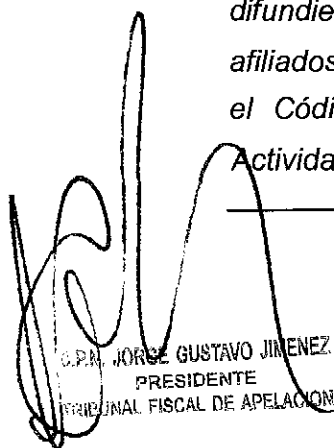
Considero que se equivoca el apelante al expresar que el acto administrativo sería nulo por falta de causa, por no existir motivación suficiente o por considerarla a ésta solo "aparente"; y que la D.G.R hizo caso omiso a las manifestaciones y aclaraciones tendientes a explicar las características, particularidades, y consecuente tratamiento impositivo de la real actividad económica desarrollada. Contrariamente a lo expuesto, fue justamente de la información recogida y brindada por la propia empresa en la etapa de fiscalización lo que llevó a determinar los ajustes reclamados en las Actas de Deudas y confirmadas posteriormente en la Resolución que se ataca. En dicha Resolución el Fisco manifiesta que "(...) COL-MED S.R.L actúa desempeñando un rol de intermediación entre quienes demandan el servicio o seguro de salud y quienes lo prestan efectivamente (las instituciones y profesionales). En el caso que nos ocupa, se observan dos formas de vinculación con la empresa: A) Forma individual (vínculo directo), en el que la persona se incorpora de modo individual o con su grupo familiar, no existiendo una norma jurídica que lo obligue, sino que es por su propia voluntad que decide adherir al sistema prepago, abonando una cuota periódica en contraprestación por la cobertura de salud; y B) A través de la obra social OSMEDICA (vinculo indirecto), donde esta subcontrata a COL-MED S.R.L para que le brinde las prestaciones de salud a sus afiliados, financiando el costo con los fondos que le ingresan a la Obra Social por aportes y contribuciones mediante el cobro de las cuotas y la transferencia de aportes y contribuciones por parte de OSMEDICA, la firma forma el capital necesario para afrontar los costos y distribuir el riesgo propio de la actividad.(...) Por lo expuesto, se desprende que los beneficiarios no pagan directamente el servicio que reciben, sino que abonan una cuota periódica en una actitud previsor, buscando asegurarse ante la incertidumbre de los eventos aleatorios que puedan afectar su salud en el futuro y gozar cuando lo necesite de la prestación medica sin afrontar el costo económico de la misma. Por su parte, la empresa toma ese desembolso como un pago anticipado de la prestación futura y maneja la aleatoriedad del riesgo asegurado difundiendo el costo de las prestaciones individuales en la globalidad de sus afiliados. Por lo expuesto, la actividad desarrollada por el verificado encuadra en el Código 661110 "Servicios de Seguros de salud" según nomenclador de Actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos anexo a la Ley



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impositiva N° 8.467, resultando incorrecta la actividad declarada por el contribuyente "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p" –Código 851900-, ya que la misma corresponde para aquellos sujetos que presten efectivamente y de manera directa el servicio (instituciones, sanatorios, profesionales de la salud, etc.), situación que no se observa en el caso bajo análisis, ya que COL-MED S.R.L actúa como nexo entre los sujetos que realmente prestan los servicios y sus afiliados, actuando estrictamente como Empresa de Medicina Prepaga".

Del párrafo transcrito, puede entenderse en forma clara que la D.G.R no considera que COLMED S.R.L comercializa seguros como erróneamente manifiesta el apelante, sino que simplemente el contribuyente en sus declaraciones juradas se encuadra incorrectamente dentro de la actividad "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p" (Código 851900) declarando una alícuota del 3,5% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo ello incorrecto a la luz de la actividad llevada a cabo.

No caben dudas que la actividad del contribuyente es brindar servicios de medicina prepaga por cuanto su operatoria se condice con la definición prevista en el art. 2 de la Ley de medicina prepaga N° 26.682: *"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".*

A efectos de armonizar y homogeneizar a nivel nacional y provincial la clasificación y codificación de actividades bajo la cual los contribuyentes deben encuadrarse, mediante la Resolución N° 07/2017 de la Comisión Arbitral (B.O 29/06/2017), se aprobó el "NAES –Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación– que deberá ser utilizado por todos los contribuyentes de Convenio Multilateral a los fines de comunicar las actividades que desarrollan y para la presentación de las respectivas declaraciones juradas

con vigencia desde el 01/01/2018, reemplazando así al entonces vigente “CUACM –Código Único de Actividades del Convenio Multilateral–”

Pese a que la provincia de Tucumán no se encuentra adherida al Sistema Federal de Recaudación (SIFERE), cada actividad detallada en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el art. 7 del Código Tributario de la Provincia posee sus equivalencias en el nomenclador publicado por la Comisión Arbitral.

Del cruce de estas equivalencias, puede verificarse que la actividad “Servicios de Seguros de Salud” prevista en el nomenclador provincial bajo el código 661110 se corresponde en el anterior CUACM, con el mismo número y en el actual NAES con el código 651110.

Dicho nomenclador, el cual se encuentra previsto en el Anexo I de la referida Resolución General N° 07/2017, detalla aquellos conceptos o actividades que deben considerarse incluidos o excluidos dentro de cada código. Respecto al actual código 651110 “Servicios de seguros de salud” el anexo dispone específicamente que se incluye allí los “servicios de medicina pre-paga”.

Siendo ello así, no caben dudas, entonces, el erróneo encuadre de la actividad llevada a cabo por COLMED S.R.L.

En conclusión, la impugnación efectuada por la D.G.R respecto a la actividad declarada por la firma en sus DDJJs y su exposición en “Servicios de seguros de salud” con la alícuota correspondiente a cada periodo fiscal deviene procedente, confirmando por tanto, los ajustes que surgen al respecto.

Por otro lado, en lo atinente al recupero de gastos, adelanto en forma coincidente con el Fisco, que la deducción pretendida por el contribuyente solo se encuentra prevista por el art. 222 inc. 3 para los comisionistas, consignatarios y similares, lo cual no se refleja en ninguna de las actividades declaradas por el contribuyente. Debe agregarse, además, que la instrumentación de dichas operaciones debe efectuarse adecuadamente de manera tal que se demuestre una relación consignante-consignatario o mandante-mandatario.

En el presente caso, el contribuyente no brinda información alguna sobre dicha operatoria, ni documentación que demuestre cuáles son los supuestos gastos que toma a su cargo y que se encontrarán sujetos a reintegro, sino que sólo se limita a expresar su disconformidad, en contradicción con el art. 98 del C.T.P que

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establece: "Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado dentro de los 15 días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviere en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse".

Respecto a las "acreditaciones no verificadas", el planteo deviene desacertado ya que en el presente caso el Fisco no efectuó ningún ajuste sobre las retenciones y percepciones declaradas por el contribuyente en sus DDJJs, aceptándolas en su totalidad.

De igual manera, tampoco corresponde considerar agravio alguno respecto al planteo de prescripción de la sanción aplicada en el sumario N° M 1587-2019 por cuanto ni el mencionado sumario ni el periodo fiscal 2016 forman parte del expediente de autos.

Ahora bien, por otro lado, observo que la D.G.R aplica para los anticipos 04 a 12/2019, la sanción prevista en el artículo 85 del C.T.P y adicionalmente al periodo fiscal 2019 la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc. 1) del C.T.P.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el art. 18 de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como Non bis in ídem), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

- a) Identidad de sujeto: de forma que el sujeto afectado tiene que ser el mismo. Identidad que se verifica en el presente caso ya es COL-MED S.R.L quien fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución N° D 57/21;
- b) Identidad de objeto: es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P, y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este

último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;

c) Identidad de causa: es decir que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica, lo cual también se verifica por cuanto las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Atento a ello, corresponde a mi criterio dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 4 a 12/2019 en el Sumario N° A 318-2020, quedando vigente la sanción aplicada al periodo fiscal 2019 en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La aplicación de esta sanción se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, que 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, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (art. 120 del C.T.P).

Debe tenerse presente que la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa. De esta manera, resultan de aplicación al caso las presunciones previstas por el artículo 88 incisos 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta desconformidad 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.

Por otro lado, el recurrente invoca el "error de hecho excusable" como eximente de sanción. Sin embargo este principio no resulta eximente de culpabilidad por cuanto si bien es cierto que en el derecho penal existen situaciones que eliminan la reprochabilidad de la actitud subjetiva asumida por el autor frente al hecho antijurídico, éstas se refieren a estados que alteran al autor impidiéndole comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones y que, sin llegar a convertirlo en inimputable, eliminan la posibilidad de exigirle otra conducta. Es

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

crucial para ello, determinar cuál es la procedencia del error para determinar la responsabilidad de la víctima en pos de resguardar el principio jurídico de que nadie puede beneficiarse de su negligencia –“*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”–.

Como manifiesta el Fisco respecto a este eximente, la jurisprudencia ha propuesto un criterio restrictivo para su admisión y se ha considerado que queda configurado, cuando se acredita de un modo fehaciente que no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta. Dicho error requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción tributaria (Fallos 319:1524).

Reiterando, conforme el segundo párrafo del art. 120 del C.T.P, es el contribuyente quien tiene la carga de acreditar la existencia de un error excusable con entidad suficiente para marginarlo del reproche punitivo, el que de conformidad a distintos pronunciamientos, debe ser esencial, decisivo e inculpable, circunstancias que no se visualizan en las presentes actuaciones.

En conclusión, en atención a las razones precedentemente expuestas, considero que en el presente caso debe dictarse la siguiente resolución:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COL-MED S.R.L CUIT N° 30-70709426-1**, en contra de la Resolución N° D 57/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2019 contenida en la Resolución N° D 57/21 en virtud a los considerandos que anteceden;

II- DEJAR SIN EFECTO en relación a la violación del principio non bis in ídem, la sanción del art. 85 del C.T.P aplicada en el art. 3 de la Resolución N° D 57/21 mediante Sumario N° A 318-2020 respecto de los anticipos mensuales 04 a 12/2019 por un importe de \$2.527.396,39 (dos millones quinientos veinte siete mil trescientos noventa y seis con 39/100) y;

III- CONFIRMAR la sanción aplicada en el art. 2 de la Resolución N° D 57/21 mediante Sumario N° M 318-2020 instruido por el Periodo Fiscal 2019 por un importe de \$ 5.054.792,78 (cinco millones cincuenta y cuatro mil setecientos

noventa y dos mil con 78/100) al haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

Así Voto.

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COL-MED S.R.L CUIT N° 30-70709426-1**, en contra de la Resolución N° D 57/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2019 contenida en la Resolución N° D 57/21 en virtud a los considerandos que anteceden;

II- DEJAR SIN EFECTO la sanción del art. 85 del C.T.P aplicada en el art. 3 de la Resolución N° D 57/21 mediante Sumario N° A 318-2020 respecto de los anticipos mensuales 04 a 12/2019 por un importe de \$2.527.396,39 (dos millones quinientos veintisiete mil trescientos noventa y seis con 39/100) y;

III- CONFIRMAR la sanción aplicada en el art. 2 de la Resolución N° D 57/21 mediante Sumario N° M 318-2020 instruido por el Periodo Fiscal 2019 por un importe de \$5.054.792,78 (cinco millones cincuenta y cuatro mil setecientos noventa y dos mil con 78/100) al haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

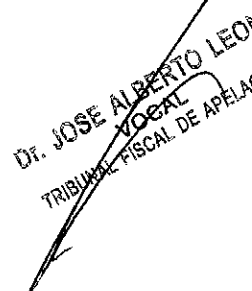
2) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

HACER SABER



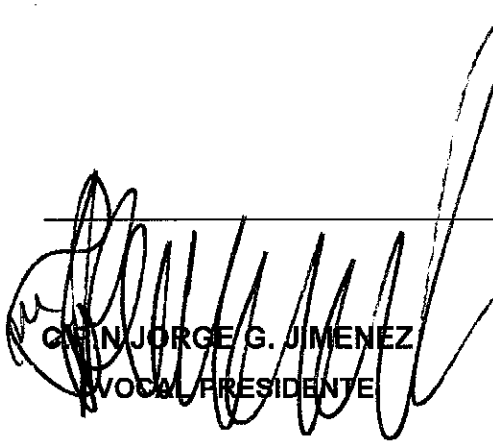
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

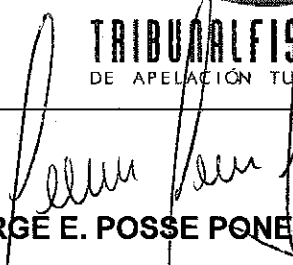


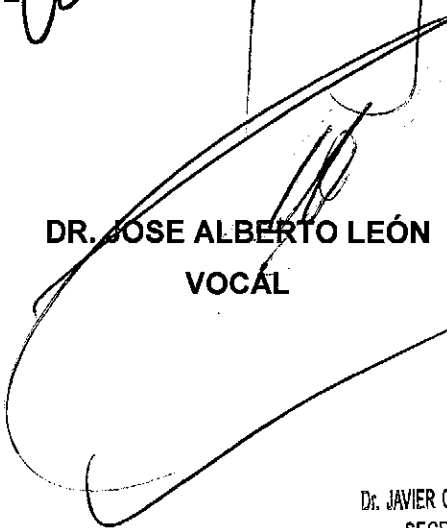
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



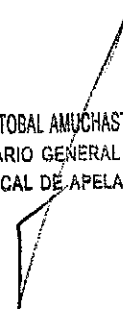
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION