

SENTENCIA N° 114 /2022

Expte. N° 101/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los8..... 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), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**COL-MED S.R.L**" **SI RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 101/926/2021 (Expte. D.G.R Nro. 14243/376/D/2019);

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 544/562 del expediente N° 14243/376/D/2019 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 09/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021 obrante a fs. 539/542 mediante la cual resuelve:

- 1) **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 1587-2019, N° A 1588-2019, N° A 1589-2019 y N° A 1590-2019** confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos periodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 respectivamente, confirmándose las mismas;
- 2) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1587-2019 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 \$2.873.205,32 equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria correspondiente al Periodo Fiscal 2016 contenido en el Acta de Deuda N° A 1587-2019;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- 3) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1588-2019 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 \$3.617.338,48 equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria correspondiente al Periodo Fiscal 2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 1588-2019;
- 4) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1589-2019 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 \$4.623.997,28 equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria correspondiente al Periodo Fiscal 2018 contenido en el Acta de Deuda N° A 1589-2019;
- 5) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 1588-2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$766.014,36 equivalente al 50% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 03 a 12/2017 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1588-2019;
- 6) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 1589-2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$1.155.999,32 equivalente al 50% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 01 a 12/2018 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1589-2019;
- 7) **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1590-2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$761.265,44 equivalente al 100% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los anticipos 01 a 03/2019 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1590-2019.
- El apelante considera, en primer lugar, que hay una falta de motivación en la Resolución de la D.G.R 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. Que según Gordillo, la ley exige en todos los casos una adecuada motivación y su omisión es causal de nulidad.

En el presente caso, la D.G.R en la Resolución N° D 09/21 expresa que 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 otra parte, explica 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 Ceniceros, 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.

Así las cosas, 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 al 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 sino que solo se limita 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, el recupero de gastos no se encuentra gravado por el impuesto por la simple razón de no constituir 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 recuperos 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 09/21 y de los actos administrativos atacados.

Respecto a las multas aplicadas, solicita sean dejadas sin efecto.

Recalca que, en particular para aplicar la multa del Sumario N° M 1587-2019, ha transcurrido un plazo superior a los 2 años entre la supuesta comisión de la infracción del periodo fiscal 2016 y la fecha de iniciado el sumario infraccional. En consecuencia, la acción punitiva fiscal para aplicar dicha multa se encuentra prescrita a la luz del art. 62 inciso 5) del Código Penal, pide así se lo considere.

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 meritado 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 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 había 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 566/573 del Expte. N° 14243/376/D/2019 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 en los actos administrativos atacados han sido debidamente expuestos los fundamentos de hecho y de derecho que sustenta la determinación efectuada, cumplimentando con lo normado en el art. 102 del C.T.P. Que en el informe elaborado por el Departamento Fiscalización, se detalla en forma precisa la documentación analizada y los trabajos realizados a fin de obtener los resultados obtenidos. Además detalla los requerimientos efectuados y las respuestas obtenidas o no a los mismos. Que en dicho informe de fojas 363 se detalla ampliamente la actividad llevada a cabo durante la etapa de fiscalización, correspondiendo entonces rechazar las manifestaciones vertidas por el apelante.

Asimismo en cuanto a la agresión al derecho de defensa, expresa que las actuaciones administrativas obrantes en el expediente resultan de vital importancia al momento de interpretar y entender la intimación cursada, estando en todo momento el expediente a su disposición contando además con la posibilidad de presentar impugnación y los recursos previstos en el C.T.P, por lo que concluye que el derecho de defensa se encuentra intacto.

Respecto a la nulidad invocada, considera 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 cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Resultando insuficientes los argumentos y teniendo en cuenta que en virtud del art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el acto administrativo se presume legítimo, concluye que corresponde rechazar el planteo.

En cuanto a lo expuesto en el acápite "Naturaleza del contrato de medicina prepaga" sostiene que 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.

Respecto al recupero de los gastos afirma que es el C.T.P el que determina si un valor monetario es ingreso bruto en términos tributarios. Que el art. 221 del mencionado digesto es abarcativo al decir "(...) en general, el de las operaciones realizadas" y que en el art. 222 se encuentran expresados de forma taxativa cuales son los conceptos que no integran la base imponible, en el que no está incluido el recupero de gastos. Que a más de ello, en esta instancia no basta la sola afirmación de hechos, debiendo haber arrojado documentación que respalden sus dichos tal como lo prevé el art. 98 del C.T.P, rechazando por tanto, la pretensión del impugnante.

Respecto a las retenciones y percepciones no verificadas sostiene que el detalle fue puesto en conocimiento del contribuyente con anterioridad a la notificación de las Actas de Deuda atacadas a través de nota de fecha 04/10/2019 (fs. 332/340) en el cual se encontraban los ajustes proyectados por la fiscalización, cuyos

montos coinciden con los notificados dos meses después en las Actas de deuda N° A 1587-2019, N° A 1588-2019, N° A 1589-2019 y N° A 1590-2019 y que la dicha información se encuentra a fs. 336 del Expediente de referencia.

Por otra parte, considera que se equivoca el presentante al considerar que respecto a la sanción del art. 86 inc.1 aplicada para el periodo fiscal 2016 la acción del Fisco se encontraba prescripta por cuanto el hecho que se sanciona tuvo lugar al vencimiento de la presentación de la DDJJ anual ocurrido el día 30/06/2017. La única normativa aplicable al caso en cuestión, es decir para los periodos y/o anticipos fiscales involucrados, año 2016 es el art. 54 de la Ley 8.964 (vigente desde el 01/01/2017) la cual expresa: "Las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años". Asimismo el nuevo artículo 56 dispone que el término comenzara a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible. De allí que el plazo comenzaría a correr el día 01/01/2018 culminando el plazo de 5 años el día 01/01/2023.

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".

De acuerdo al art. 120 del C.T.P es el contribuyente quien tiene la carga de acreditar la existencia de un error excusable. Por ello, la mera alegación del error excusable no libera al infractor de la consecuencia de su conducta.

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

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. Y 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.

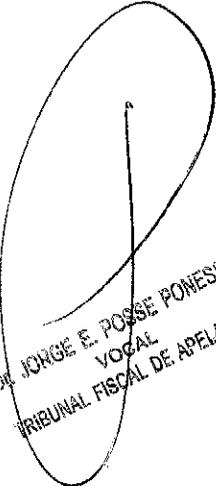
Conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 09-21 confirmando la misma.

III. A fojas 14 del expediente N° 101/926/2021 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.

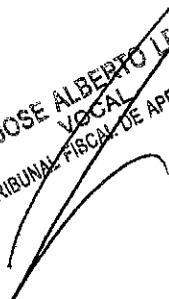
IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

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.

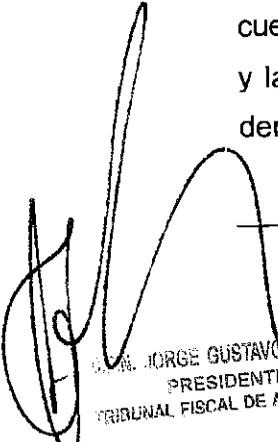
De acuerdo a las actuaciones obrantes, observo que tanto las Actas de deuda como la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en las mismas se explica el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la documentación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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello, considero en primer lugar, 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, considero en forma coincidente con el Fisco, que 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 "(...) COLMED 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 (vínculo 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 previsora, 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 médica 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 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 servicios (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 COL-MED 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.

A mi criterio, no caben dudas que la actividad del contribuyente es brindar servicios de medicina prepaga. Específicamente como la define el art. 2 de la Ley 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 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 C.T.P posee sus equivalencias en los nomencladores publicados 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 incluyen allí los “servicios de medicina pre-paga”.

Siendo ello así, no caben dudas, entonces, la errónea identificación de la actividad llevada a cabo por COL-MED S.R.L con su correspondiente código establecido en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido en el art. 7 del C.T.P.

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, vale decir que la deducción de la base imponible de los reintegros por gastos efectuados por cuenta de terceros se encuentra en el art. 222 inc. 3 del C.T.P prevista únicamente 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 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", no puede argumentarse el desconocimiento de las retenciones y percepciones impugnadas ya que el detalle de las mismas así como el resto de los papeles de trabajo determinativos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran detallados en el informe de "ajustes proyectados resultado de la verificación impositiva" (fojas 332/339) el cual fue notificado en forma previa a las Actas de Deudas, el día 07/10/2021 (fs. 340) respecto de las cuales el contribuyente tampoco aportó la documentación respaldatoria correspondiente.

Finalmente, sobre los sumarios instruidos, en primer lugar, se equivoca el apelante al sostener que de acuerdo al art. 62 inc. 5) del Código Penal, la sanción del art. 86 inc. 1 del C.T.P aplicada al periodo fiscal 2016 en el Sumario N° M 1587-2019 se encuentra prescripta. Ello por cuanto desde la sanción de la Ley N° 8.964 (B.O 29/12/2016 vigencia desde 01/01/2017) que modifica entre otros puntos el art. 54 del Código Tributario Provincial, se establecen normas propias en materia de prescripción, sin remisión al Código de fondo.

En este sentido, el artículo 54 dispone que: "*Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años*". Asimismo, el artículo 56 establece: "*Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes*".

formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”.

Teniendo en cuenta ello, y que el vencimiento para la presentación de la DDJJ anual del Periodo Fiscal 2016 tuvo lugar el día 30/06/2017, la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas comenzó a correr a partir del 01/01/2018, culminando el plazo de cinco años el 01/01/2023.

Ahora bien, por otro lado, observo que la D.G.R aplica para los anticipos 03 a 12/2017 y 01 a 12/2018 la sanción prevista en el artículo 85 del C.T.P y adicionalmente, la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc. 1) para los periodos fiscales 2017 y 2018.

Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, lo cual ha sido reconocido por la jurisprudencia en forma concordante, devienen de aplicación supletoria los principios generales del derecho penal.

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:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto;
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso esa identidad se encuentra constatada, 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;
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de “multa”.

Atento a ello, corresponde dejar sin efecto las sanciones de multas aplicadas por el art. 85 del C.T.P en los Sumarios N° A 1588-2019 (anticipos 03 a 12/2017) y A

1589-2019 (anticipos 01 a 12/2018), quedando vigentes las aplicadas en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto a los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

La aplicación de las sanciones se encuentran justificadas, 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 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 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.

Ahora bien, respecto a los anticipos 01 a 03/2019, corresponde confirmar la sanción del art. 85 del C.T.P instruida mediante Sumario N° M 1590-2019 atento a que la misma se encuentra ajustada a derecho en virtud de haberse detectado omisión en el ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos en los citados anticipos.

Para eximirse de las sanciones aplicadas, el recurrente manifiesta que resulta de aplicación el "error de hecho excusable" previsto en el art. 34 inc. 1 del Código Penal. 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 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.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente “**COLMED S.R.L**” CUIT N° **30-70709426-1** y en consecuencia:

I- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodos Fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 contenida en la Resolución N° D 09/21 en virtud a los considerandos que anteceden;

II- DEJAR SIN EFECTO en relación a la defensa de violación al principio de non bis in ídem, las multas del art. 85 del C.T.P aplicadas en los artículos 5 y 6 de la Resolución N° D 09/21: **a-** mediante Sumario N° A 1588-2019 a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 por un importe de \$766.014,36 (setecientos sesenta y seis mil catorce con 36/100) equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en el Acta de Deuda N° A 1588-2019 y **b-** mediante Sumario N° A 1589-2019 a los anticipos 01 a 12/2018 por un importe de \$1.155.999,32 (un millón ciento cincuenta y cinco mil novecientos noventa y nueve con 32/100) equivalente al 50% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidas en el Acta de Deuda N° A 1589-2019.

III- CONFIRMAR las sanciones aplicadas en los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución N° D 09/21, por la infracción contemplada en el art. 86.1 a los

periodos fiscales 2016: mediante Sumario N° M 1587-2019 por un importe de \$ 2.873.205,32 (dos millones ochocientos setenta y tres mil doscientos cinco con 32/100); Periodo Fiscal 2017: mediante Sumario N° M 1588-2019 por un importe de \$3.617.338,48 (tres millones seiscientos diecisiete mil trescientos treinta y ocho con 48/100) y Periodo Fiscal 2018: mediante Sumario N° M 1589-2019 por un importe de \$4.623.997,28 (cuatro millones seiscientos veinte tres mil novecientos noventa y siete con 28/100), todas equivalente a 2 veces el monto de las obligaciones tributarias de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018 respectivamente;

IV- CONFIRMAR la sanción aplicada mediante Sumario N° M 1590-2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P en los anticipos 01 a 03/2019 por un monto de \$761.265,44 (setecientos sesenta y un mil, doscientos sesenta y cinco con 44/100) equivalente al 100% de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidas en el Acta de Deuda N° A 1590-2019 (art. 7 Resolución N° D 09/21).

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 **COLMED S.R.L CUIT N° 30-70709426-1** y en consecuencia:

I- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodos Fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 contenida en la Resolución N° D 09/21 en virtud a los considerandos que anteceden;

II- DEJAR SIN EFECTO en relación a la defensa de violación al principio de *non bis in ídem*, las multas del art. 85 del C.T.P aplicadas en los artículos 5 y 6 de la Resolución N° D 09/21: **a-** mediante Sumario N° A 1588-2019 a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 por un importe de \$766.014,36 (setecientos sesenta y seis mil catorce con 36/100) equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en el Acta de Deuda N° A 1588-2019 y **b-** mediante Sumario N° A 1589-2019 a los anticipos 01 a 12/2018 por un importe de \$1.155.999,32 (un millón ciento cincuenta y cinco mil novecientos noventa y nueve con 32/100) equivalente al 50% del monto de las obligaciones tributarias omitidas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidas en el Acta de Deuda N° A 1589-2019.

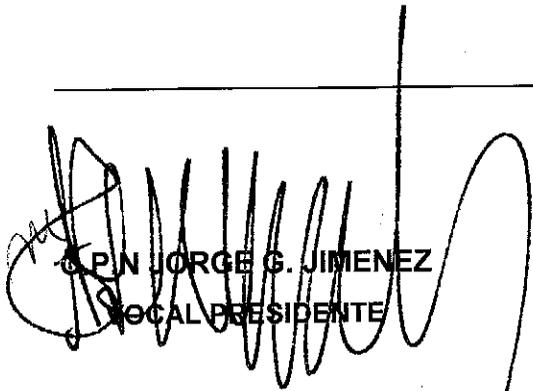
III- CONFIRMAR las sanciones aplicadas en los artículos 2, 3 y 4 de la Resolución N° D 09/21, por la infracción contemplada en el art. 86 inc.1 a los periodos fiscales 2016: mediante Sumario N° M 1587-2019 por un importe de \$ 2.873.205,32 (dos millones ochocientos setenta y tres mil doscientos cinco con 32/100); Periodo Fiscal 2017: mediante Sumario N° M 1588-2019 por un importe de \$3.617.338,48 (tres millones seiscientos diecisiete mil trescientos treinta y ocho con 48/100) y Periodo Fiscal 2018: mediante Sumario N° M 1589-2019 por un importe de \$4.623.997,28 (cuatro millones seiscientos veinte tres mil novecientos noventa y siete con 28/100), todas equivalente a 2 veces el monto de las obligaciones tributarias de los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018 respectivamente;

IV- CONFIRMAR la sanción aplicada mediante Sumario N° M 1590-2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P en los anticipos 01 a 03/2019 por un monto de \$761.265,44 (setecientos sesenta y un mil, doscientos sesenta y cinco con 44/100) equivalente al 100% de las obligaciones tributarias omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidas en el Acta de Deuda N° A 1590-2019 (art. 7 Resolución N° D 09/21).

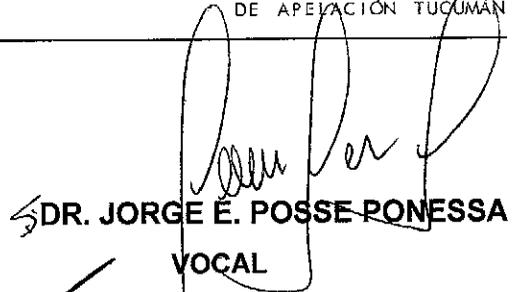
2) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

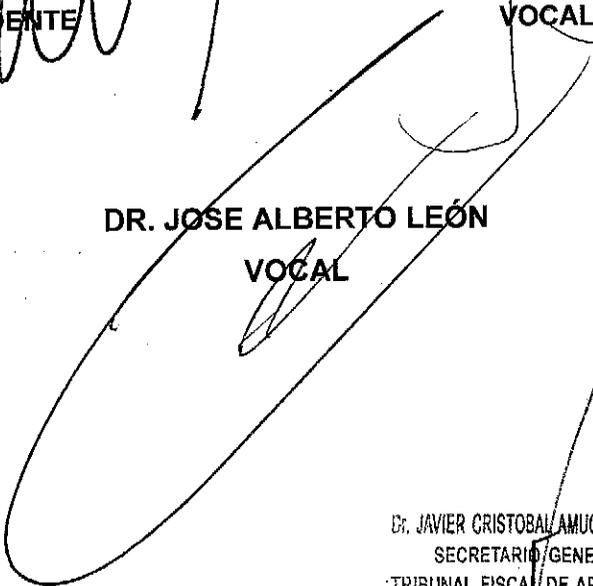
HACER SABER



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