

SENTENCIA N° 286/2022

Expte. N°: 359/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de DICIEMBRE de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**COBERTURA DE SALUD S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN**", Expte.(DGR) 13658/376-D-2019 y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Por ello,

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. A fojas 01/31 de autos, Alejandro Koltan, apoderado de la firma COBERTURA DE SALUD S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 272/20 de fecha 28/08/2020, emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 253/256 del Expte. D.G.R.). En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el **contribuyente COBERTURA DE SALUD S.A., C.U.I.T. N° 30-70776189-6**, con domicilio constituido en calle Santiago del Estero N° 140, Piso 7°, C.P. 4000 de esta Ciudad, al Acta de Deuda N° A 1237-2019, practicada en concepto del Impuesto de sellos, confirmándose la misma.

Sostiene el apelante que las conclusiones a las que llega la D.G.R. son en base a consideraciones que hacen caso omiso a la documentación y manifestaciones que efectúa Cobertura de Salud S.A., como así también en base a documentos impugnados y que de ningún modo pueden ser tenidos en cuenta para resolver lo que han resuelto y del modo en que lo hicieron. Agrega que, tener en cuenta copias de simples cálculos y listados provistos por una de las partes en el contrato e impugnadas por la otra para resolver, resulta una manifiesta violación a los más elementales principios del debido proceso y defensa en juicio.

Afirma que es falso que Cobertura de Salud S.A. no presentara documentación que permita verificar la improcedencia de los montos informados por la Asociación

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de Clínicas y Sanatorios de Tucumán, toda vez que si acompañó al expediente la documentación respaldatoria de su posición, siendo el problema no dicha documentación sino la interpretación que hace de la misma la D.G.R. Además, expresa que su mandante no estaba obligado a presentar documentación que correspondiera a terceros que no sea a la relación directa entre ésta y la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán y a consecuencia del contrato que los une.

También, resalta lo infundada en derecho que resulta la resolución apelada en lo relativo al rechazo de la vista expuesta por el apelante.

Por otro lado, considera que existe una absoluta falta de argumentos sólidos, serios y ajustados a derecho al momento de observar las conclusiones del informe pericial llevado a cabo en el expediente administrativo.

Continúa señalando que la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán incumplió con la manda que le fuera exigida en los requerimientos de fecha 06/07/2018, 21/03/2019 y 12/04/2019. Afirma que fue la propia Asociación quien incumplió reiteradamente con el deber de colaborar e informar. Agrega que el mismo incumplimiento ocurrió con los requerimientos n° 0001-00070485 de fecha 21/03/2019 y 0001-00071365 de fecha 12/04/2019.

Destaca que pese al incumplimiento del requerimiento documental y de no poder verificar si dicho resumen se conformaba efectivamente por la sumatoria de facturas emitidas por la propia A.C.Y.S.T., en dichos períodos, aún en caso de corresponder esa acción, la inspección actuante da por buena dicha respuesta. Reitera que el deber de profundizar con la investigación y de verificar si la documentación aportada es correcta y veraz estuvo ausente en el trabajo realizado por la Fiscalización actuante.

Afirma que la Asociación de Clínicas y Sanatorios no es prestadora de servicios sanatoriales de ningún tipo y que su identificación de ese modo en el contrato mal puede servir como causa de la determinación impositiva, debiendo primar la realidad económica y las actividades efectivamente realizadas. Sostiene que es evidente que A.C.Y.S.T. actúa como Asociación Civil en representación de sus asociados, a quienes les cobra una cuota por los servicios prestados. No realiza tareas prestacionales de salud. En cumplimiento de sus obligaciones, la Asociación debe solicitar cierta información comercial a sus asociados, pero ello

no implica que cobre en forma directa a la empresa los servicios de salud que sus asociados prestaron. Por el contrario, son los propios sanatorios quienes facturan a la empresa las prestaciones brindadas y son ellas las que liquidan y pagan sus impuestos a consecuencia de su facturación. Expresa que determinar entonces un Impuesto de Sellos en contra de Cobertura de Salud S.A. en base al contrato que la une a la Asociación y por la facturación de terceras firmas podría llevar al absurdo de que una Asociación Obrera actuando por sus afiliados al firmar una Convención Colectiva de Trabajo deba Impuestos de Sellos por todos los sueldos que le pagan los empleadores a los trabajadores que representa.

Continúa diciendo que A.C.Y.S.T. es una entidad que defiende los derechos corporativos de sus asociados, y que no cobra emolumento alguno. Es por todo ello que rechaza enfáticamente el fundamento vertido en la determinación de oficio en cuanto a que no se ingresó la totalidad del Impuesto de Sellos correspondiente, ya que se ha liquidado el impuesto que correspondía de acuerdo a la actividad realizada entre las dos instituciones.

Sostiene que la A.C.Y.S.T., en ningún momento de la relación contractual ha presentado facturas al cobro por los servicios prestados por los establecimientos que representa. Se pregunta entonces como puede la D.G.R. establecer un impuesto sobre un hecho inexistente. Agrega que la relación con los establecimientos y la empresa es directa, facturando sus servicios cada una de las empresas, emitiendo los correspondientes remitos y recibos por los pagos que efectúan.

Expresa que los resúmenes de facturación que la Asociación de Clínicas y Sanatorios ha agregado al presente expediente no son válidos como boleta de reconocimiento de deuda, que la empresa no los recibe ni se toman en cuenta para efectuar los pagos cancelatorios a cada prestador.

A su vez, afirma que Cobertura de Salud S.A. no ha de verificar dicha documentación agregada, ya que dichos resúmenes no tienen validez legal alguna, no contienen información detallada referente a las facturas emitidas por cada prestador, y tampoco les da derecho alguno a cobrarle servicio alguno por dicha operatoria.

Considera que es evidente que el criterio de interpretación de la inspección actuante fue uno solo, *"intentar reclamar una deuda a nuestra empresa"*, razón

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE-PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

por la cual actuó sin profundizar la investigación, no analizó la forma de operar del supuesto intermediario, cómo se financiaba, qué documentos comerciales emitía, cómo cobraba, cómo pagaba, etc., sin utilizar otras hipótesis investigativas.

Profundiza reiterando el curioso y equivocado alcance que le otorga la D.G.R. a un simple listado elaborado por la propia Asociación sobre las prestaciones que ella dice fueron prestadas por distintos y terceros reales prestadores a favor de la empresa, y que entonces no fueron facturados.

Respecto a la liquidación que presentara en el expediente administrativo de la D.G.R. y que fuera reflejada en el Acta de deuda N° A 1237 – 2019, considera que no existe elemento alguno en dicha liquidación que permita concluir en cómo se conforma la presunta deuda del Impuesto de Sellos que se reclama.

Por todo lo explicado, impugna y desconoce el 100% del total reclamado como Base Imponible para el cálculo del Impuesto de Sellos determinado por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, solicitando que, de corresponder, se determine el importe del Impuesto de Sellos a pagar en base a la exclusiva relación y consecuente facturación directa entre los contratantes.

Ofrece prueba documental y pericial contable y solicita se haga lugar al recurso impetrado.

II. Que a fojas 120/123 de autos, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Rechaza la afirmación del apelante respecto a que se habrían violado los principios del debido proceso y defensa en juicio, atento a que no se ajusta a los procedimientos aplicados para la determinación del Impuesto de Sellos atacado. Añade que en el acto administrativo atacado han sido debidamente expuestos todos los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la determinación efectuada, cumplimentando así lo normado por el Artículo 102 del C.T.P.

Manifiesta que, conforme se expuso en la Resolución N° D 272-20, mediante Requerimiento N° 0001-00070480 efectuado a Cobertura de Salud S.A. del 11/03/2019 se solicitó al impugnante en el inciso “b y 3” lo siguiente, “..b) la modalidad operativa entre COBERTURA S.A. y la ASOCIACIÓN DE CLINICAS Y SANATORIOS DE TUCUMÁN en el marco del convenio de prestación de servicios celebrado, indicando: las formas y medios de liquidación de las prestaciones efectuadas, los comprobantes intervinientes (liquidaciones, resumen

de facturación, recibos, facturas y/o similares), las formas y medios de cancelación de las prestaciones recibidas. Lo solicitado debe referirse al período 01/2015 a 12/2018... 3) Suministrar en soporte óptico (CD) el detalle de las facturas emitidas por los servicios efectuados en cada sanatorio y clínica, en el marco del contrato de prestación antes citado (Clausula DECIMA), indicando: fecha, honorarios, gastos, medicamentos, descartables, IVA y total facturado. Asimismo, suministrar en detalle cualquier otro comprobante (Factura, Recibo y similares) emitidos por la ASOCIACIÓN DE CLINICAS Y SANATORIOS DE TUCUMÁN, o viceversa. La documentación respaldatoria del informe producido debe mantenerse a disposición y ser exhibida a los funcionarios de esta DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS, toda vez que lo requiera...", a lo cual el apelante presentó una nota el 05/04/2019 donde respondía estos incisos en forma parcial y aportaba un soporte magnético (CD) con detalles de facturas emitidas por clínicas y sanatorios.

En consecuencia, afirma que el apelante no informó al fisco las formas y medios de liquidación de las prestaciones efectivas ni los comprobantes intervinientes (liquidaciones, resúmenes de facturación, recibos o cualquier otro comprobante), tampoco informó formas y los medios de cancelación de las prestaciones recibidas. Aclara que tampoco fue arrimada la documentación requerida.

La D.G.R expone que esta situación se reitera cuando se le requirió mediante F. 6005 N° 0001-00071366 del 14/05/2019 que justifique la inconsistencia detectada entre la información de facturas emitidas por sanatorios y clínicas informadas por él mismo en CD de fs. 50 con la información obtenida de la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán consistente en "RESUMEN DE FACTURACIÓN" período 09/2015 al 12/2018.

Por lo expuesto, sostiene que al apelante no le asiste razón cuando dice que cumplió con el deber de colaboración.

Por otro lado, expresa que el apelante intenta justificar el incumplimiento al Requerimiento N° 0001-0071366, indicando que no estaba obligado a presentar documentación que corresponde a "terceros" que no sea a la relación directa con la Asociación Clínicas y Sanatorios de Tucumán. La D.G.R. afirma que la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán no es un tercero, sino es "el PRESTADOR" en el marco del "Contrato de Prestación de Servicios Sanatoriales"

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

celebrado con Cobertura de Salud S.A., quien reviste la calidad de "PRESTATARIA".

Además, agrega que la Determinación de Oficio tramitada es el Impuesto de Sellos respecto del instrumento "CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS SANATORIALES" celebrado entre la Asociación Clínicas y Sanatorios de Tucumán en carácter de prestadora y Cobertura de Salud S.A. en carácter de prestataria, derivando del mismo la relación existente entre ambas partes así como los procedimientos, formularios y documentos utilizados en dicho marco.

Respecto a que no existe detalle alguno de cómo se llega al Total Reclamado de Base Imponible Ajustada, expone que, conforme se expresa en el Acta de Deuda N° A 1237-2019 (fs. 120/125): "...a los fines de conformar la base sujeta a Impuesto se considera: el "Total Facturado" durante la vigencia del contrato, extraído del resumen de facturación mensual suministrado por la "ASOCIACIÓN DE CLÍNICAS Y SANATORIOS DE TUCUMÁN" en virtud de la circularización, realizada por esta D.G.R., según consta a fs. 55 a 60 y 93 a 109 del expediente de referencia...".

Asimismo expone que en el formulario F.6005 N° 0001-00071366 y anexos consta la conformación de los montos determinados con su correspondiente número de resumen y fecha del mismo, el cual fue sujeto a consideración del contribuyente a fines de aportar pruebas a fin de justificar su procedencia o no en base a información y documentación que dispone Cobertura de Salud S.A.

Atento a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COBERTURA DE SALUD S.A., en contra de la Resolución N° D 272-20 de fecha 28/08/2020.

Ofrece prueba instrumental y solicita el rechazo total del recurso de apelación interpuesto.

III. A fs. 129 de autos, obra sentencia N° 51/2021 de fecha 17/02/2021, dictada por este Tribunal Fiscal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se provee el pase de los autos a despacho para resolver. Dicho decreto se encuentra debidamente notificado a las partes, por lo que nos encontramos en condiciones de dictar la Resolución correspondiente.

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.

En el presente caso, no caben dudas que el "CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS SANATORIALES" que obra a fs. 13/16 de las actuaciones realizadas ante la Autoridad de Aplicación, constituye un instrumento susceptible de ser gravado con el impuesto de sellos, ello de conformidad a lo dispuesto en el art. 235 del Código Tributario de Tucumán.

Es oportuno tener presente que nuestro Alto Tribunal dijo: *"El impuesto a los sellos se aplica sobre la instrumentación de los actos, contratos u operaciones onerosos en las condiciones fijadas por la ley, siendo su característica principal el llamado principio de instrumentalidad. Que el hecho imponible, según Giuliani Fonrouge, es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico. Es decir, el hecho generador del gravamen es la referida documentación, que instrumenta el contrato de contenido económico"*. Surge del artículo 235 del Código Tributario de Tucumán, que el hecho imponible en materia de sellos son los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica instrumentados, entendiendo por instrumento, toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revisten los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que realicen los contribuyentes. El artículo 236 del mismo digesto legal, bajo el título "Instrumentación" dispone que el impuesto debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

Considero que el "CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS SANATORIALES" reúne todos los requisitos exigidos por la normativa tributaria, para ser determinada como materia imponible del impuesto de sellos, sin soslayar que fue el mismo apelante quien presenta dicho instrumento en forma espontánea ante la D.G.R. para el pago del impuesto de sellos, traducéndose la cuestión discutida, ya no en la gravabilidad del instrumento con el impuesto, sino en la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

cuantía del mismo y la forma del cálculo, que constituye el análisis de la segunda cuestión trazada para resolver el presente recurso.

En los casos como el presente, donde la base imponible del instrumento resulta indeterminada existe un procedimiento expresamente fijado en la norma tributaria local.

En efecto, el art. 272 dispone: Cuando la base imponible de los instrumentos sujetos al pago del Impuesto sea indeterminada, las partes formularán al pie del instrumento una estimación de su monto. La estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores deducibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en todo elemento de juicio de significación a este fin, existente a la fecha de celebración del acto. La estimación podrá ser aceptada o impugnada por la Autoridad de Aplicación. Se presumirá que ha sido aceptada cuando los instrumentos presentados a la Autoridad de Aplicación fueran intervenidos sin observación, o no sean considerados sujetos a reajuste.

Art. 273: Cuando al pie del instrumento no se estime el valor del acto sujeto a impuesto o fuera impugnado el declarado por las partes, la estimación se practicará de oficio sobre base presunta con arreglo a los elementos de información de los que la Autoridad de Aplicación disponga. A falta de elementos suficientes para practicar una estimación razonablemente fundada, la Autoridad de Aplicación procederá a intervenir el instrumento dejando constancia que se encuentra sujeto a reajuste, aplicándose el impuesto fijo que establezca la Ley Impositiva.

A lo largo de la fiscalización puede observarse que la firma Cobertura de Salud S.A. presentó copia del "Contrato de prestación de servicios sanatoriales" suscripto por las partes en fecha 02/09/2015 y el mismo fue intervenido por la Autoridad de Aplicación con la formulación del "sujeto a reajuste" (fs. 13/16), lo que implica que el impuesto emergente de dicho instrumento no fue completado en su justa medida, quedando autorizada la Autoridad de Aplicación a practicar de oficio la determinación correspondiente con arreglo a los elementos de información que disponga.

Del contrato analizado se desprende la forma y modalidad de facturación, resultando de la cláusula decima que la Asociación de Clínicas presentará a Cobertura de Salud para su cobro las facturas por los servicios efectuados en cada sanatorio y clínica; agregando que el pago se realizará en la sede de Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán a la orden de cada uno de los proveedores. Es entonces esta cláusula la que respalda la existencia de un "RESUMEN DE FACTURACION" y forma parte del circuito documental-contable. Por ese motivo, resulta ilógico desconocer la información proporcionada por dicha asociación a la D.G.R.

De autos surge que la Administración inició requerimientos tanto a Cobertura de Salud S.A. como a la Asociación de Clínicas de Tucumán solicitando información por los periodos 01/2015 a 12/2018.

De la confrontación de las informaciones aportadas por ambas partes surgieron diferencias en cuanto a los montos facturados por los Sanatorios y Clínicas a Cobertura de Salud, motivo por el cual se solicitó a esta última que proceda a justificar las diferencias a través de F 6005 N° 0001- 00071366 y anexos, adjuntando los respectivos papeles de trabajo (fs. 61/64). En dicho requerimiento consta la conformación de montos determinados con su correspondiente número de resumen y fecha del mismo, el cual fue sujeto a consideración del contribuyente a fines de aportar pruebas con el fin de justiciar su procedencia o no en base a información y documentación que dispone Cobertura de Salud SA. El mismo fue receptado por MARCELA MOLINA ALARCON, en su carácter de responsable de área contable de cobertura de salud, conforme sello aclaratorio de su firma. Por lo expuesto podemos concluir que Cobertura de Salud SA conoció desde antes a la notificación del acta que aquí se recurre, el detalle de los montos determinados en Acta de Deuda N° A 1237-2019. A Mayor abundamiento, en el Acta de Deuda mencionada se expresa: "(...) a los fines de conformar la base sujeta a impuesto se considera: el "Total Facturado" durante la vigencia del contrato, extraído del resumen de facturación mensual suministrado por la "ASOCIACION DE CLINICAS Y SANATORIOS DE TUCUMAN" en virtud de la circularización realizada por esta DGR, según consta en fs. 55 a 60 y 93 a 109 del expediente de referencia (...)". A pesar de lo mencionado, el recurrente en ningún

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

momento aporta documentación alguna que sustente los argumentos planteados en su recurso apelatorio.

Con arreglo a lo considerado, puedo afirmar que la D.G.R., ha efectuado una correcta aplicación de lo dispuesto en el art. 273 del C.T.P. En efecto, ante la falta de estimación del valor económico del instrumento por parte de los contratantes, ha declarado el mismo sujeto a reajuste. En el procedimiento de determinación de oficio, autorizado por dicha norma, ha tomado como referencia la totalidad de la facturación efectuada para determinar la base imponible o el “valor económico” del instrumento sujeto a tributo.

En razón de lo expuesto, corresponde **RECHAZAR** el Recurso de apelación Interpuesto contra la Resolución N° D 272/20, confirmándose el Acta de Deuda N° A 1237-2019.

Así voto.

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

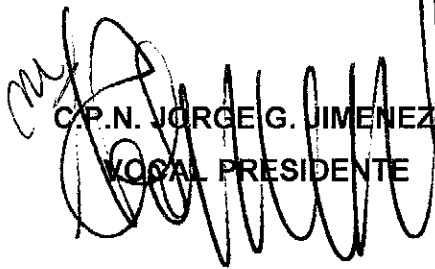
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por la firma COBERTURA DE SALUD S.A., C.U.I.T. N° 30-70776189-6, contra la Resolución N° D 272/20, confirmándose el Acta de Deuda N° A 1237-2019, practicada en concepto de Impuesto de Sellos.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

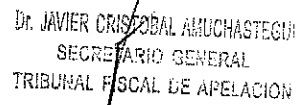
J.P


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

