

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7 días del mes de JUNIO de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: "ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS (OSDE) s/ Recurso de Apelación" Expte. N° 441/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/2019) y;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que el contribuyente a través de su letrado apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs. 1280/1325 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/2019) contra las Resoluciones N° D 356/20; N° D 357/20 y N° D 358/20 todas de fecha 11/11/20 dictadas por la Dirección General de Rentas (fs. 1256/1270 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/2019).

Por Resolución N° D 356/20 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **OSDE ASOCIACION CIVIL, C.U.I.T. N° 30-54674125-3** al **Acta de Deuda N° A 1473-2019** confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Convenio Multilateral confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 1473-2019 (Periodo 2016) por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa por el importe de \$6.403.176,74 (Pesos Seis Millones Cuatrocientos Tres Mil Ciento Setenta y Seis con 74/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.

Mediante Resolución N° D 357/20 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3** al **Acta de Deuda N° A 1474-2019**, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose la misma; **APLICAR**

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

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

respecto del **Sumario Instruido N° A 1474-2019 (Anticipos 03 a 12/2017)** por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85° del C.T.P. una multa por el importe de **\$1.782.179,64 (Pesos Un Millón Setecientos Ochenta y Dos Mil Ciento Setenta y Nueve con 64/100)**, equivalente al 50% del gravamen omitido y **RECHAZAR** el descargo interpuesto al **Sumario instruido N° M 1474-2019 (Periodo 2017)** por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa por el importe de **\$8.384.038,94 (Pesos Ocho Millones Trescientos Ochenta y Cuatro Mil Treinta y Ocho con 94/100)** equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.

Por Resolución N° D 358/20 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3** al Acta de **Deuda N° A 1475-2019** confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose la misma; **APLICAR** respecto del **Sumario Instruido N° A 1475-2019 (Anticipos 01 a 12/2018)** por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85° del C.T.P. una multa por el importe de **\$2.848.819,96 (Pesos Dos Millones Ochocientos Cuarenta y Ocho Mil Ochocientos Diecinueve con 96/100)** equivalente al 50% del gravamen omitido en dicho periodo; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al **Sumario instruido N° M 1475-2019 (periodo 2018)** por encuadrarse la conducta el contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa por el importe de **\$11.395.279,82 (Pesos Once Millones Trescientos Noventa y Cinco Mil Doscientos Setenta y Nueve con 82/100)** equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.

El apelante funda su recurso en los siguientes argumentos:

- 1) que la determinación efectuada por el Organismo Fiscal es arbitraria y carente de motivación, ya que no habría considerado los argumentos esgrimidos en las etapas precedentes, por lo que solicita la nulidad de lo actuado;
- 2) que según surge de sus estatutos sociales, OSDE es una obra social constituida como asociación civil, que no persigue fines de lucro y que en caso de su disolución, sus bienes y recursos se destinarían al fondo solidario establecido por la Ley N° 23661 -art. 9°-. Que conforme el Principio de Legalidad o Reserva

de Ley, los tributos de cualquier especie sólo pueden establecerse por ley formal y material y sólo está gravado aquello que dispone la ley rectamente interpretada. Que frente a este principio la realidad de los hechos imponible, en relación con las normas presenta cuatro estadios diferenciables: a) Gravado; b) No sujeto o No alcanzado; c) Exento y d) Excluido. En base a esta clasificación, sostiene que OSDE es un sujeto "no alcanzado" por el ISIB y no encuadra dentro del hecho imponible del ISIB, "ya que no ejerce comercio, industria, profesión, oficio, negocio, intermediación, locación de bienes, obras o servicios, es decir no realiza actividad habitual lucrativa ni con propósito de lucro en el ámbito de la Provincia de Tucumán ni en ninguna otra parte". Sí encuadra en cambio en el supuesto b) o sea de trata de un sujeto "no alcanzado" por el impuesto, es un caso de "no sujeción", según los significados y efectos que para estas figuras tributarias se ha especificado; si no está dentro del hecho imponible, está necesariamente fuera de él, aunque la ley no lo diga. Para que se verifique el hecho imponible, no basta con que la actividad habitual en la jurisdicción sea ejercida a "título oneroso"; es necesario que se trate de "actividades empresarias, incluso unipersonales, civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones, comercio, industria, profesión, oficio, locación...". Porque ese componente de "lucratividad" o de "propósito de lucro" está innegablemente contenido, por definición, dentro del hecho imponible, aunque no se lo mencione expresamente; que ese componente de lucratividad está innegablemente contenido también dentro del hecho imponible conforme lo dispone expresamente la Ley 23548 de Coparticipación Federal en su art. 9° inc. b punto 1) apartado primero. Ello, con la finalidad que el tributo no resulte análogo a alguno de los tributos nacionales coparticipados.

Que la Ley N° 23548 de Coparticipación Federal ostenta rango constitucional directo, por lo que se trata de una norma de rango superior al Código Tributario de la Provincia de Tucumán, lo que torna inconstitucionales las normas locales que se encuentran en contradicción con aquella. Por ello, resulta inconstitucional la pretensión fiscal de reemplazar lucrativo por oneroso de acuerdo al art. 214 del C.T.P. Aunque los códigos fiscales locales digan que gravan el ejercicio habitual de actividades onerosas, debe entenderse que solo gravan (y pueden gravar) el ejercicio habitual de actividades con propósito de o fin de lucro. Cita en apoyo de

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PUSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

su postura diversa jurisprudencia y sobre el supuesto específico de OSDE, hace referencia a que la justicia chaqueña respaldó tales consideraciones al invalidar una tasa municipal calculada sobre los ingresos brutos ("OSDE ASOCIACION CIVIL c/ MUNICIPALIDAD DE RESISTENCIA s/ DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA". Expte. N° 5332/12- Sentencia 12/03/18 confirmada por el Superior Tribunal de esa Provincia el 26/03/2019). De modo tal que la D.G. R. de Tucumán no puede pretender aplicar su ISIB en contra del texto de la Ley 23548, por el que sólo se gravan las actividades habituales ejercidas con propósito de lucro, que no es el caso de OSDE;

3) que OSDE no es una simple entidad sin fines de lucro, sino una obra social que es agente del S.N.S.S.; es una obra social regida por las leyes 23660 y 23661, todos sus afiliados sea cual fuere su categoría-voluntarios u obligatorios- están abarcados por sus prestaciones y son acreedores a ellas en la medida en que corresponda; OSDE brinda cobertura de salud a afiliados obligatorios, como típica obra social y también presta "planes de salud de adhesión voluntaria superadores o complementarios", pero que en ningún caso los "comercializa", siempre actúa como obra social, como Agente del SNSS, porque al ser una entidad sin fines de lucro, no le resulta posible perfeccionar "actos de comercio". OSDE opera en el comercio, pero los fondos que obtiene están fuera del comercio en el sentido que no puede disponer de ellos como se le ocurra (cual si fuera una S.A., una S.R.L. u otro privado cualquiera), sino que lo ha de hacer según su estatuto, el cual establece que carece de fin de lucro; las obras sociales son un instituto de derecho público, cuyo cometido principal también es público, y de ello se deriva que el vínculo entre una obra social y sus afiliados y beneficiarios no tiene su fuente en un contrato oneroso sino en la ley que organiza un vínculo de derecho público. Esto constituye una importante característica de régimen aplicable a las obras sociales, que difiere en forma sustancial al que rige la medicina prepaga. El marco legal regulatorio de OSDE evidencia la inexistencia de un fin o propósito de lucro en el ejercicio de su actividad. Es así, que OSDE como obra social integrante del SNSS en su calidad de Agente Natural de este sistema no podría realizar una actividad con lucro comercial sin violación a su marco regulatorio y especialmente de la personería otorgada por la Inspección de Justicia de la Nación. Esto significa ni más ni menos, que los eventuales resultados económicos

y financieros positivos que pudiere arrojar la asociación OSDE, pasan a formar parte de sus reservas, destinadas en exclusividad al cumplimiento del objeto social de la institución, sin posibilidad alguna de distribución, cualquiera fuere la forma de la misma. En concreto sus ganancias se reinvierten en prestaciones;

4) que la pretensión fiscal desconoce que OSDE como asociación civil y como obra social agente del SNSS, carece de capacidad contributiva dado que debe por ley afectar sus ingresos al cumplimiento de los fines que le encomienda el Estado Nacional mediante leyes 23660 y 23661. Las resoluciones administrativas han desconocido, pese a lo invocado en esa sede, la doctrina de diversos fallos en este sentido; por ello son por lo tanto ilegales los actos impugnados en la medida que importarán la apropiación de fondos públicos que serán detraídos del SNSS;

5) que las tres resoluciones apeladas reproducen idénticas argumentaciones a través de párrafos textuales, en los que solamente se modifican aspectos formales (fojas, montos, periodos). Las mismas comienzan distinguiendo los dos planteos sustanciales que formula, pues dicen en el tercer párrafo de los considerandos que *"la firma aduce que el ajuste pretendido sería improcedente ya que habría pagado la alícuota del 4,5% por su actividad,, y que esta DGR pretendería que dicha actividad sea abonada como 'Servicios de Seguros de Salud...' ...a los fines de la aplicación de la alícuota del 5% más el 1% por superar sus ingresos la suma de mil millones de pesos"* (idem en las tres resoluciones, a pesar que para el periodo 2018 la alícuota pretendida es del 6,5%) y a partir del cuarto párrafo se abocan a tratar el planteo efectuado respecto a que OSDE no está alcanzada por el ISIB;

6) que las resoluciones impugnadas soslayan el planteo expreso de inconstitucionalidad que realizó y que lo mantiene en esta instancia, en lo que concierne al art. 214 del C.T.P., en la medida que se encuentra en pugna con la ley 23548; en efecto el organismo fiscal elude el análisis de dicho planteo, lo que constituye una ilegitimidad manifiesta, máxime cuando el Poder Judicial ya la ha reconocido expresamente en todas las instancias (conf. "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán"). Por ello aplicar una norma que ya sido declarada inconstitucional en las mismas condiciones de autos, implica tanto como invertir la jerarquía normativa y darle

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

primacía a una norma jerárquicamente inferior (el C.T.P.) por sobre una norma superior (la ley 23548) y apartarse de la jurisprudencia específica que existe en la materia, lo que torna a las resoluciones apeladas en arbitrarias;

7) que según las resoluciones apeladas *"OSDE registra inscripción como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos"* y que por ello *"mal puede el contribuyente considerarse no alcanzado (por el impuesto)"*. Sostiene que la entidad sufrió con el correr del tiempo el embate de diversos fiscos locales que desconocieron la autolimitación que se impusieron al adherir a la ley federal de coparticipación y acordar no gravar las actividades sin fin de lucro; lo que la llevó a adoptar una estrategia legal (acciones de repetición; acciones declarativas de certeza con pedidos de mediadas cautelares, agotar la instancia administrativa e iniciar la discusión contenciosa en sede local) que le permitiera seguir operando sin riesgos a embargos que detrajeran intempestivamente fondos que le impidan cumplir las prestaciones de salud de las leyes 23660 y 23661. Es por ello, que OSDE tiene múltiples y variadas acciones judiciales ante diversos tribunales del país defendiendo la posición plasmada en este recurso de apelación;

8) que también resulta arbitrario el tratamiento dado a la prueba producida en sede administrativa. Ejemplo de ello es el segundo párrafo de fs. 2 vta. de las resoluciones apeladas, en el que la D.G.R. afirma *"que tanto en la fiscalización como en esta instancia, no se constató la ausencia de propósito de lucro, siendo que la firma declara desarrollar actividades a título oneroso. Además, no se arrojó documentación ni ofreció pruebas informativas y/o periciales que permitan aseverar su argumentación de ausencia de propósito de lucro. En efecto, el impugnante se limita a expresar su agravio sin acercar documentación suficiente y necesaria que permita constatar sus dichos"*. Pero esta afirmación se contradice con las constancias de la causa y el propio análisis de las pruebas producidas que realizan en las resoluciones apeladas. A través de la prueba producida se pudo demostrar la ausencia de fines de lucro, contrariamente a lo sostenido por el Fisco (así puede verse en las respuestas brindadas por la IGJ y la SSS agregadas a fs. 1087/1121 y 1138/1141 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/19, que acreditan que OSDE brinda cobertura de salud a sus afiliados como OBRA SOCIAL; el informe pericial contable elaborado sobre la base de los estados contables finalizados al 30/04/16, 30/04/17, 30/04/18 y 30/04/19 que ratifica lo dispuesto por los arts. 16 y

23 de la ley 23660 en cuanto a que los fondos que recauda están afectados a un fin público (respuesta a los puntos d), e) y f)). Es decir, que a pesar de las pruebas contables las resoluciones intentan desentenderse arbitrariamente de las sólidas conclusiones a las que arribaron los expertos, tanto en la "certificación sobre el destino de los excedentes económicos" (fs. 914/5 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/19 como en la "pericia contable" (fs. 1074/5 de dicho Expte.);

9) que en la hipótesis que OSDE esté sujeta al gravamen, no lo está en las condiciones pretendidas, pues el Organismo Fiscal le está aplicando una alícuota inadmisibles. En efecto, el Fisco pretende encuadrar su actividad como "Servicios de Seguros de Salud (661110)" y no está aceptando el encuadre bajo la actividad "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p" (851900), que es el que en su caso corresponde.

La alícuota pretendida por el Fisco está dentro de una categoría destinada a la "intermediación financiera y otros servicios financieros", con el único y exclusivo propósito de aplicar una alícuota incrementada, en lugar de la definida por el legislador para los servicios relacionados con la salud humana; se incluye a su mandante junto a actividades tales como servicios de banca de inversión, fideicomisos, leasing, emisoras de tarjetas de crédito, agentes del mercado abierto, servicios bursátiles, fondos de pensión y similares, lo que no tiene absolutamente nada que ver y así lo explica realizando un cuadro comparativo con las compañías de seguro. El Fisco está realizando una calificación de la actividad de OSDE incompatible con la definida por la autoridad nacional competente;

10) que resulta improcedente aplicar y reclamar intereses sobre el ISIB determinado, ya que aún en la hipótesis improbable que no se admita la improcedencia del capital reclamado, deberá cuanto menos admitirse la invalidez de la pretensión fiscal en lo que concierne a los intereses. Ya que la exigibilidad de intereses requiere inexorablemente evaluar la subjetividad de la conducta del pretendido contribuyente a fin de determinar si la falta de pago en término del tributo se produjo por su negligencia o por su culpa y por las razones brindadas, es lógico y razonable sostener que no existe mora culpable del pretendido contribuyente, ya que su conducta no solamente no puede ser reprochable, sino que puede ser calificada de excesivamente beneficiosa para el fisco, ya que a

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORBES ZONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

pesar de ser una entidad sin fines de lucro no alcanzada por el ISIB ingresó fondos que no debía haber tributado, por lo que realiza reserva de la repetición correspondiente y

11) que respecto a los sumarios instruidos, agravia también a su mandante la duplicación de multas (multa por omisión y multa por defraudación), sin contemplación alguna del elemento subjetivo y sobre la base de un mismo hecho en violación al principio penal garantista del *"non bis in idem"*. Así, la Resolución N° D 356/20 (2016): concluyó el sumario M 1473/2019 imponiendo una multa por supuesta infracción al art. 86 inc. 1 del C.T.P.; la Resolución N° D 357/20 (2017): concluyó dos sumarios, el primero sumario A 1474/19 imponiendo una multa por supuesta infracción al art. 85 del C.T.P. y por otra parte, el sumario M 1474/19 imponiendo una multa por supuesta infracción al art. 86 inc. 1 del C.T.P.; la Resolución N° D 358/20 (2018): concluyó otros dos sumarios, el primero sumario A 1475/19 imponiendo una multa por supuesta infracción al art. 85 del C.T.P. y otro el sumario M 1475/19 por supuesta infracción al art. 86 inc. 1 del C.T.P. Sin explicación alguna tipifica la misma conducta como *"omisión"* y como *"defraudación"*; *¿Por qué por los períodos de los años 2017 y 2018 hay dos sumarios/sanciones distintos?* Es decir que la falta de fundamentos de las resoluciones solo puede conducir a reconocer su nulidad por falta de motivación suficiente. La mecánica de la determinación de oficio pretende introducir una distinción entre los anticipos (CM03) y la declaración jurada anual (CM05) también en materia de intereses, porque por un lado liquida intereses desde el vencimiento de los anticipos y hasta el vencimiento de la declaración jurada anual y luego liquida un interés desde el vencimiento anual en adelante. Si bien el C.T.P. contempla que el ISIB es un tributo de período fiscal anual (art. 229), no es menos cierto que la mecánica prevista para la liquidación y pago del ISIB no responde a dicha anualidad, pues las declaraciones juradas mensuales son las determinativas del tributo y la declaración jurada anual es meramente informativa. La denominación "anticipos" a los vencimientos mensuales es incorrecta, ya que estos son liquidados sobre base cierta y constituyen la real y definitiva liquidación o determinación del impuesto. No son "pagos a cuenta", sino la cancelación de la obligación tributaria correspondiente. Por lo tanto las sanciones por defraudación imputadas por los "períodos anuales" 2017 y 2018 deben desestimarse sin más,

ya que no se configura ni el elemento objetivo, ni el subjetivo en ese momento (declaración jurada anual).

Por todo lo expuesto, solicita se admita el recurso, se revoquen las resoluciones impugnadas y se ordene el archivo definitivo de las actuaciones.

II. A fs. 71/80 del Expte. de cabecera la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el art. 148º del Código Tributario Provincial.

En su responde sostiene:

1) respecto del planteo efectuado por el recurrente de que no se habrían analizado los argumentos oportunamente planteados en la instancia impugnatoria, resultando las determinaciones efectuadas carentes de sustento y por ende nulas, que del análisis del expediente se observa que los agravios interpuestos fueron debidamente analizados a los fines de efectuar la determinación impugnada, debiendo rechazarse tal afirmación, sin vislumbrarse causales de nulidad de los actos atacados, ajustándose a derecho los mismos;

2) que la condición del contribuyente como sujeto alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán se encuentra en línea con lo dispuesto en el art. 214º del C.T.P. y concordantes, específicamente con el art. 228 inc. 9) último párrafo donde claramente incluye como exento a "...las obras sociales reguladas por la Ley Nacional N° 23.660-Régimen de Obras Sociales- y sus modificatorias, solo en relación a los ingresos obtenidos por los aportes y contribuciones previstos en el artículo 16 de la ley citada...", situación debidamente contemplada en la determinación de oficio atacada, según lo expuso el equipo fiscalizador en su informe de fs. 769/784 del expte. administrativo en punto 3). Cita demás el art. 1º de la Ley 26682 de Medicina Prepaga, concluyendo que OSDE se encuentra incluida en los alcances de esa ley al ser una obra social comprendida en la Ley N° 23660, reconocida como tal por organismos nacionales, respecto de los planes de adhesión voluntario y los planes superadores o complementarios por mayores servicios que brinda a sus asociados. Por ello, la determinación practicada se ajusta a derecho, pues la inexistencia de "fines de lucro" denunciada por OSDE (situación no demostrada en las instancias precedentes, mediante las pruebas ofrecidas y producidas), no obsta a que las

actividades desarrolladas se encuentren dentro del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos definido por el art. 214 del C.T.P.;

3) que en relación al planteo de inconstitucionalidad del art. 214º del C.T.P., cabe recordar que en el ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro el sistema de control jurisdiccional difuso. Esto es, que dicho control es facultad privativa del poder judicial, y corresponde aclarar también que no es posible aplicar al caso de autos la jurisprudencia referida por el apelante, en especial "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad", ya que allí quedó probada la inexistencia de de lucro, en cambio OSDE no logra probar dicho extremo;

4) en cuanto a la forma jurídica de OSDE como asociación civil y ausencia de capacidad contributiva, menciona lo dispuesto en los arts. 22 y 23 de la Ley Nº 23660 y que atento a ello OSDE dispone y administra tanto los recursos como los gastos por el desarrollo de su actividad. Lo que es constatado en la lectura del Estatuto de la Asociación donde se exterioriza su capacidad para contratar, adquirir derechos y obligaciones, realizar operaciones con bienes, administración sola o con terceros, AFJP, Compañías de Seguros de Vida y de Retiros o en proyectos o empresas y por ende dispone de un sistema contable, según lo expresaron los peritos que suscribieron Certificaciones Contables que fueron analizadas como Prueba Documental (Anexo C y Prueba Pericial Contable). También según sus estatutos, el contribuyente confecciona Memoria, Balance General, Inventario General, Cuenta de Gastos y Recursos, los cuales son sometidos a la aprobación de los órganos de contralor. Dispone de recursos para hacer frente a sus gastos y costos propios del desarrollo de su actividad, por lo que no le asiste razón al apelante;

5) que frente al argumento de la postura fiscal sostenida en las resoluciones apeladas, debe remitirse a lo tratado en el fundamento de las Resoluciones Nº D 356/20, Nº D 357/20 y Nº D 358/20 de cada acto atacado, reiterando que las determinaciones de oficio se ajustan a derecho ya que OSDE es contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Jurisdicción Tucumán conforme art. 214 y 228 inciso 9) último párrafo del C.T.P. en concordancia con lo establecido en las Leyes Nacionales Nº 23660, Nº 23661 y Nº 26682 (Medicina Prepaga). Se debe recordar que OSDE es una obra social comprendida en la Ley Nº 23660

reconocida como tal por organismo nacionales, que no presta de manera directa servicios médicos a sus asociados sino que son terceros quienes facturan a las mismas y que declara como base total país en el ISIB solamente los montos correspondientes a los ingresos provenientes de los adherentes voluntarios, los cuales quedarían comprendidos en el marco de la Ley N° 26682 (Medicina Prepaga arts. 1 y 2);

6) que en cuanto a poder invocar la Acción de Repetición contemplada en el art. 140 del C.T.P. para obtener la devolución de las sumas que se consideran indebidamente abonadas, debe interponer acción de repetición ante la Autoridad de Aplicación ofreciendo y acompañando todas las pruebas, situación no acaecida en los hechos. Asimismo no se observa que en periodos fiscales anteriores la firma haya ingresado sumas de más con el fin de poder pedir la repetición de las mismas. Por lo tanto los dichos del impugnante se ven derribados por sus propios actos al abonar de manera consecuyente importes en concepto de ISIB y nunca haber solicitado devolución de éste;

7) que en cuanto a que resulta arbitrario el tratamiento dado a la prueba producida, la que demostraría la ausencia de fines de lucro, cabe manifestar que el análisis de las pruebas disponibles durante la instancia precedente se efectuó en función a los argumentos esgrimidos por el impugnante, lo que en nada afecta el motivo del ajuste practicado en las determinaciones de oficio atacadas (es decir, la impugnación del encuadre normativo efectuado por el contribuyente según la actividad desarrollada y la alícuota aplicable derivada del mismo). No se vislumbra la contradicción denunciada en el análisis de las pruebas producidas; la no existencia de propósito de lucro no quedó debidamente demostrada en autos, teniendo en cuenta la actividad desarrollada por OSDE (obra social y medicina prepaga) a tenor de lo establecido en las leyes 23660, 23661 y 26682. Se observa por ejemplo que en los Estados Contables cerrados al 30/04/18, 30/04/17 y 30/04/16 (fs. 246/431 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/19) y que fueron analizados también por los peritos contadores que emitieron las certificaciones contables durante la etapa impugnatoria, que OSDE realiza inversiones en depósitos a plazo fijo (en pesos argentinos, dólares y letras); posee activos corrientes en moneda extranjera, realiza inversiones corrientes y no corrientes en empresas controladas OSDE-ASE SA, ARAUCA BIT AFJP, BINARIA SEGURO

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. ROSSETT POMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE EUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DE VIDA SA, BINARIA SEGURO DE RETIRO SA, INERTURIS SA, INTERTURIS SAU, SISTEMAS DE URGENCIAS DEL ROSAFE SAU, entre otros, conforme lo autoriza su estatuto. Sin embargo, los Estados Contables exponen cifras globales por lo que no resulta factible con dicha documental constatar efectivamente que los excedentes económicos son reinvertidos en su objetivo, lo que permitiría también verificar el destino de las utilidades del ejercicio. En consecuencia, no le asiste razón al presentante en este punto;

8) que en relación al erróneo análisis de la capacidad contributiva de OSDE realizado por este organismo, ya que la disposición de los recursos para gastos y costos de la actividad no serían manifestaciones de capacidad contributiva propia, sino la administración de fondos de terceros con una finalidad pública específica prevista en la ley; ello no resulta así y puede visualizarse claramente en los Estados Contables cerrados al 30/04/16, 30/04/17 y 30/04/2018, donde en el "ESTADO DE RESULTADOS" se exponen los ingresos provenientes de "RECURSOS POR APORTES, CONTRIBUCIONES y CUOTAS (Anexo F)", mientras que en el Anexo F se detallan los "Recursos Ordinarios" segregados en: Recursos por aportes y contribuciones, Recursos monotributistas, Recursos por cuotas y "Recursos Extraordinarios" (fs. 371, 319 y 270 respectivamente). Asimismo en el Estado de Resultados (fs. 348, 296 y 248), se detallan los egresos globales por prestaciones médico-asistenciales, por prestaciones farmacéuticas contratadas, por prestaciones odontológicas contratadas, por otras prestaciones sociales contratadas, por gastos de administración y egresos por servicios de asesoramiento y atención al afiliado. Por lo expuesto no le asiste razón al apelante;

9) que respecto a la "improcedencia de la alícuota aplicada", resalta que el apelante realiza una lectura desacertada de lo expuesto en la determinación de oficio atacada, clasificando la actividad impugnada por este organismo como "*intermediación financiera y otros servicios financieros*" cuando en realidad es una errónea imputación de sus ingresos provenientes de medicina prepaga atribuyéndose los mismos al código de actividad 851900 (Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.) cuando correspondía imputarse en el código 661110 (Servicios de seguro de salud). Es más, cita la Resolución General N° 72/1999 de la comisión arbitral, que en su art. 1º aprueba el Anexo II "CUAM-Código Único de

Actividades del Convenio Multilateral" en el cual consigna con el CUAM N° 661110 a la actividad de "Servicios de Seguros de Salud" haciendo la observación que la misma incluye a la medicina prepaga y según el nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecidos en el art. 7 de la Ley Impositiva n° 8467 y sus modif., grava la actividad "Servicios de seguros de salud" con una alícuota del 5% al mismo tiempo que establece una escala; por lo que este argumento también debe ser rechazado;

10) que en cuanto al argumento del apelante que sostiene que el tratamiento dado a la actividad de la actora no respeta el principio de igualdad (arts. 4 y 6 de la C.N.) como tampoco el principio de equidad, al no corresponder la actividad ejercida por OSDE a la de una compañía de seguro, cualquier análisis de la misma deviene abstracto;

11) que en relación a la incorrecta aplicación de intereses a la deuda determinada por no serle imputable la mora ya que no hubo dolo en su actuar, cabe contestarle al apelante que el art. 50° del C.T.P. dispone que: "(...) a falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio (...) La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación (...)".

Es decir, que los intereses resarcitorios son, en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable, De tal modo, que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal. Por ello, corresponde el rechazo de este planteo;

12) que en cuanto a la impugnación de las sanciones de multas, agraviándose de la supuesta duplicación de sanciones sin contemplación alguna del elemento subjetivo y sobre la base de un mismo hecho en violación al principio "non bis in idem", resalta que las sanciones aplicadas surgen como corolario de haberse verificado en la especie la omisión reprimida con multa, lo que configura una infracción a los deberes materiales, pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto respectivo. Es más, a partir de la inspección efectuada al contribuyente, se detectó una contradicción

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSE TORRESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes con los datos contenidos en las declaraciones juradas, declaraciones juradas que contienen datos falsos, como así también una manifestación de disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y su aplicación, respecto de sus obligaciones tributarias, ya que el apelante no logró justificar en ninguna etapa del procedimiento, la totalidad de las diferencias determinadas a favor de la D.G.R. Lo que permite aseverar que se detectaron hechos que encuadran en el supuesto previsto en los incisos 1, 2 y 3 del art. 88º del C.T.P.

Respecto al principio *non bis in ídem*, cabe aclarar que para que resulte aplicable se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debe ser la misma, 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos y 3) identidad de causa, o que sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. En el caso de marras se advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto. En efecto, se sancionan en cada sumario hechos diferentes. A través de los Sumarios N° M 1473-2019, M 1474-2019 y M 1475-2019 se sanciona la conducta dolosa del contribuyente en la Declaración Jurada Anual del impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018. En tanto que, en los Sumarios N° A 1474-2019 y A 1475-2019 se sanciona la conducta culposa al haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 03 a 12/2017 y 01 a 12/2018 del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Manifiesta que esta diferencia sustancial entre anticipos y período fiscal, nos lleva también a distinguir la exigibilidad de cada uno de ellos, y consecuentemente el incumplimiento a cada una de dichas obligaciones genera un hecho infraccional independiente. En consecuencia, este argumento también debe ser desechado.

Por todo lo expuesto, solicita se dicte sentencia no haciendo lugar al Recurso de Apelación interpuesto por OSDE ASOCIACION CIVIL, en contra de las Resoluciones N° D 356/20, N° D 357/20 y N° D 358/20 de fecha 11/11/20.

III. A fs. 87/88 del Expte. N° 441/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 320/2021 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: el contribuyente ofrece prueba documental y prueba pericial contable, y la D.G.R. ofrece prueba documental y designa perito de parte.

A fs. 148 del Expte. N° 441/926/2020, obra informe actuarial sobre las pruebas producidas y se dispone 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:

En este sentido, procederé a analizar cada uno de los planteos expuestos por el contribuyente, ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS DIRECTOS EMPRESARIOS (OSDE) en su Recurso de Apelación:

1) el recurrente expresa que las resoluciones recurridas adolecen de nulidad absoluta e insanable por carecer de los requisitos de causa y motivación suficientes. De esta manera, la determinación efectuada por el Organismo Fiscal resultaría carente de sustento fáctico y en consecuencia, sería nula.

Es oportuno 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 al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que las resoluciones dictadas por la Autoridad de Aplicación satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en las mismas se explicitan de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

En consecuencia, no resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado. Es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

En este caso, se observa que los actos discutidos emanan de autoridad competente, tienen sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizaron por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva a principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades

Dr. ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Las resoluciones emitidas por la Autoridad de Aplicación cumplen con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial.

En igual sentido se advierte que las Actas de Deuda recurridas cumplen con lo dispuesto en el art. 102° del C.T.P.

De la lectura de las resoluciones apeladas, se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tomada en cuenta a los fines de las determinaciones practicadas. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco Provincial se basó para dictar las resoluciones atacadas.

De esta manera, los actos administrativos se encuentran debidamente fundados, quedando claros los motivos de hecho y de derecho que llevaron al Organismo Fiscal a dictar las resoluciones hoy apeladas.

El apelante discute la manera en que se determinó la base imponible para finalmente atacar la motivación del acto recurrido, considerando que la misma no es suficiente para sustentar los correspondientes reclamos efectuados.

Así, ni la mera discrepancia que ensaya en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el Fisco para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco las constancias objetivas de la causa, permiten vislumbrar que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir una nulidad.

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: “(...) En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52) (...)” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-I) c/ D.G.I.”).

Tampoco puede reconocerse la ausencia de motivación en los actos apelados. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el Fisco, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal, sino a la justicia de la decisión, y que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

Atento a esto, los actos administrativos atacados se encuentran suficientemente fundamentados, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante;

2) sostiene que OSDE es un sujeto no alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que no encuadra dentro del hecho imponible del mismo, debido a que no ejerce comercio en el ámbito de la Provincia de Tucumán. Sostiene que para que se verifique el supuesto del hecho imponible contemplado en el C.T.P. no basta con que la actividad habitual en la jurisdicción sea ejercida a título oneroso, sino también es necesario que la misma posea fines de lucro.

Que ese componente de lucratividad está innegablemente contenido dentro del hecho imponible conforme lo dispone expresamente la Ley N° 23458 de Coparticipación Federal en su art. 9° inc. b punto 1), apartado primero. Ello, con la finalidad que el tributo no resulte análogo a alguno de los tributos nacionales coparticipados. Por ello, sostiene que resulta inconstitucional la pretensión fiscal de gravar sus actividades mediante lo dispuesto en el art. 214° del Código Tributario Provincial.

Al respecto cabe recordar lo establecido en dicho artículo, el cual dispone: *"Grávase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.) (...)"* (el resaltado me pertenece).

Conforme lo expuesto, la determinación de oficio efectuada por el Fisco se ajusta a derecho, ya que la inexistencia de fin de lucro aducida por el recurrente se

Dr. JOSÉ ALBERTO LEDO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE POMESE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EUSTACIO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

encuentra contemplada en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la mencionada norma.

Por su parte, el art. 228° del C.T.P. establece: *“Están exentos del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales: (...) 9. Las operaciones realizadas por las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia o de bien público, asistencia social, de educación o instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, fundaciones constituidas conforme a lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación, instituciones religiosas y asociaciones obreras, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. Deberán contar con personería jurídica o gremial o el reconocimiento o autorización por autoridad competente, según corresponda (...) Quedan incluidas las obras sociales reguladas por la Ley Nacional N° 23660 –Régimen de Obras Sociales- y sus modificatorias, sólo en relación a los ingresos obtenidos por los aportes y contribuciones previstos en el artículo 16 de la ley citada.”*

Además, el art. 16° de la Ley N° 23660 dispone: *“Se establecen los siguientes aportes y contribuciones para el sostenimiento de las acciones que deben desarrollar las obras sociales según la presente ley: a) Una contribución a cargo del empleador equivalente al cinco por ciento (5 %) de la remuneración de los trabajadores que presten servicios en relación de dependencia; (Inciso sustituido por art. 23 de la Ley N° 25.239 B.O. 31/12/1999). b) Un aporte a cargo de los trabajadores que presten servicios en relación de dependencia equivalente al tres por ciento (3%) de su remuneración. Asimismo, por cada beneficiario a cargo del afiliado titular, a que se refiere el artículo 9 último apartado, aportará el uno y medio por ciento (1.5%) de su remuneración; c) En el caso de las sociedades o empresas del Estado, la contribución para el sostenimiento de la obra social no podrá ser inferior, en moneda constante, al promedio de los doce (12) meses anteriores a la fecha de promulgación de la presente ley (...).”*

Cabe destacar que el art. 228° inc. 9) último párrafo del C.T.P. incluyó como exento de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a *“(...) las obras sociales reguladas por la Ley Nacional N° 23660 –Régimen de Obras Sociales- y sus*

modificatorias, sólo en relación a los ingresos obtenidos por los aportes y contribuciones previstos en el artículo 16 de la ley citada(...)”, situación contemplada en las determinaciones de oficio atacadas por el apelante, en las cuales se declaran otros ingresos además de los establecidos en la exención analizada.

Respecto a la inconstitucionalidad del art. 214° del C.T.P. planteada por el apelante, a la luz de lo dispuesto en la Ley 24548 de Coparticipación Federal, que establecería que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos recaería exclusivamente sobre las actividades con fines de lucro, situación que según expone no se verificaría en su caso, corresponde expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia de los órganos judiciales.

Si bien el art. 161° del C.T.P. establece que: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”*, en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos “erga omnes”. Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

En ese sentido, la doctrina enseña que las mismas se circunscriben a los litigios donde han sido pronunciadas, a los casos concretos, lo que implica que tienen efectos “inter partes”.

De tal manera, la declaración de inconstitucionalidad de una norma sólo determina la inaplicabilidad de la disposición jurídica al caso concreto en estudio, producto del control de constitucionalidad difuso imperante en nuestro país, pero en relación con los demás casos, la misma sigue vigente. Por lo expuesto, dicho planteo de inconstitucionalidad debe ser rechazado;

3) el recurrente sostiene que en la hipótesis que esté sujeto al gravamen, no lo está en las condiciones pretendidas, pues el Organismo Fiscal le está aplicando una alícuota inadmisibles. De este modo, el Fisco pretende encuadrar la actividad de OSDE dentro de la actividad “Servicios de seguros de salud n.c.p.”, no aceptando el encuadre bajo la actividad “Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.”, que es la que en su caso, corresponde.

Dr. JOSÉ AGUSTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. PONS PONS
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Al respecto, de la lectura de la documentación obrante en autos se observa que OSDE encuadra su actividad erróneamente como "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.", cuando en realidad corresponde encuadrarla como "Servicios de seguros de salud n.c.p.", ya que la actividad que supuestamente desarrollaría el apelante se caracteriza por la provisión de servicios médicos relativos a cuidado de la salud humana, no siendo éste el caso de la actividad realizada por OSDE.

A mi criterio, no caben dudas que la actividad del contribuyente es brindar **SERVICIOS DE MEDICINA PREPAGA**. OSDE Asociación Civil, se encuentra incluida en los alcances de la Ley de Medicina Prepaga 26.682 al ser una obra social a su vez comprendida en la Ley 23.660 (Ley de Obras Sociales), respecto de los planes de adhesión voluntario y los planes superadores o complementarios por mayores servicios que brinda a sus asociados. Recuérdese, que este es el hecho imponible definido por el art. 214 del C.T.P. por el cual se discute en estas actuaciones y su consecuente alícuota aplicable.

Cabe tener presente en este punto lo dispuesto por la Res. General N° 72 del 12/07/1999 de la Comisión Arbitral, la cual en su art. 1° aprueba el Anexo II "CUACM – Código Único de Actividades del Convenio Multilateral". En éste se designa con el CUACM N° 661110 a la actividad "Servicios de seguros de salud", efectuando la aclaración que en los mismos se incluye a la medicina prepaga.

En conclusión, la imputación realizada por la D.G.R. respecto a la actividad declarada por la firma en sus declaraciones juradas y su exposición en "Servicios de seguros de salud" con la alícuota correspondiente a cada período fiscal deviene procedente, debiendo confirmarse en consecuencia, los ajustes que surgen al respecto;

Respecto a las pruebas producidas tanto en la etapa impugnatoria como en esta etapa, corresponde realizar un pormenorizado análisis de las mismas.

El apelante sostiene que la D.G.R. realizó un arbitrario tratamiento de la prueba producida que demostraría la ausencia de fines de lucro.

En forma previa resulta necesario tener presente el motivo por el que se practicaron las determinaciones de oficio mediante Actas de Deuda N° A 1473/2019 (período 2016), N° A 1474/2019 (período 2017) y N° A 1475/2019 (período 2018) atacadas, y éste es la impugnación de las DDJJ mensuales y a

determinar de oficio la DDJJ anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentada por la firma OSDE ante D.G.R., según lo normado en el art. 94 inc. 2 del C.T.P., atento a la errónea consideración del código de actividad declarado y el establecido en la normativa vigente en los periodos atacado, como así también la errónea alícuota declarada derivada de dicho código de actividad.

Así, se puede observar que en el fundamento de los actos administrativos se expresó:

Acta de Deuda N° A 1473/2019: "-Que el código de actividad (CUACM 851900) "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p." exteriorizado por la firma en las DDJJ mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – CM por el periodo fiscal 2016, correspondiente a los ingresos provenientes de la medicina prepaga, resulta improcedente atento a que dicha actividad se encuentra prevista en el CUACM 661110 "Servicios de seguros de salud" para la cual corresponde aplicar la alícuota del 5% prevista en el Art. 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias. Que la Res. Gral. N° 72 del 12/07/1999 de la Comisión Arbitral, en su Art. 1° aprueba el Anexo II "CUACM – Código Único de Actividades del Convenio Multilateral", en el cual consigna con el CUACM N° 661110 a la actividad "Servicios de seguros de salud" haciendo la observación que la misma incluye a la medicina prepaga. Que según el nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecido en el Art. 7° de la Ley Impositiva N° 8467 y sus modificatorias, grava a la actividad "Servicios de seguros de salud" con una alícuota del 5%;

-Acta de Deuda N° A 1474/2019: "Que el código de actividad (CUACM 851900) "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p." exteriorizado por la firma en las DDJJ mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – CM por el periodo fiscal 2017, correspondiente a los ingresos provenientes de la medicina prepaga, resulta improcedente atento a que dicha actividad se encuentra prevista en el CUACM 661110 "Servicios de seguros de salud" para la cual corresponde aplicar la alícuota del 5% prevista en el Art. 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias. Que la Res. Gral. N° 72 del 12/07/1999 de la Comisión Arbitral, en su Art. 1° aprueba el Anexo II "CUACM – Código Único de Actividades del Convenio Multilateral", en el cual consigna con el CUACM N° 661110 a la actividad "Servicios de seguros de salud" haciendo la observación que la misma incluye a la

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ E. POBAY PONESSA
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. F. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

medicina prepaga. Que según el nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecido en el Art. 7° de la Ley Impositiva N° 8467 y sus modificatorias, grava a la actividad “Servicios de seguros de salud” con una alícuota del 5%.

- Acta de Deuda N° A 1475-2019: “-Que el código de actividad (NAES 869090) “Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.” exteriorizado por la firma en las DDJJ mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – CM por el periodo fiscal 2018, correspondiente a los ingresos provenientes de la medicina prepaga, resulta improcedente atento a que dicha actividad se encuentra prevista en el NAES 651110 “Servicios de seguros de salud” para la cual corresponde aplicar la alícuota del 6,5% prevista en el Art. 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias. Que la Res. Gral. N° 72 del 15/06/2017 de la Comisión Arbitral, en su Art. 1° aprueba el Anexo I “NAES – Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación”, en el cual consigna con el NAES N° 651110 a la actividad “Servicios de seguros de salud” haciendo la observación que la misma incluye a la medicina prepaga. Que según el nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establecido en el Art. 7° de la Ley Impositiva N° 8467 y sus modificatorias, grava a la actividad “Servicios de seguros de salud” con una alícuota del 6,5%”.

De ello surge que fue OSDE quien interpuso argumentos en la instancia impugnatoria referidos a que no está alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la inconstitucionalidad del art. 214 del C.T.P, la no existencia de fines de lucro en el desarrollo de su actividad, entre otros. Argumentos que fueron tratados en el fundamento de las Resoluciones N° D 356/2020, N° D 357/2020 y N° D 358/2020, así como la prueba instrumental arrojada y la prueba pericial contable e informativa producida en esa instancia.

Así, el análisis de las pruebas disponibles durante la instancia precedente se efectuó en función a los argumentos esgrimidos por el impugnante. Lo que en nada afecta el motivo del ajuste practicado en las determinaciones de oficio atacadas, esto es, la impugnación del encuadre normativo efectuado por el contribuyente según la actividad desarrollada y la alícuota aplicable derivada del mismo.

Ahora en cuanto a los argumentos esgrimidos en esta instancia, debo decir que no se vislumbra la contradicción denunciada en el análisis efectuado a las pruebas producidas. En efecto, la no existencia de propósito de lucro no quedó debidamente demostrada en las actuaciones administrativas, teniendo en cuenta la actividad desarrollada (obra social y medicina prepaga) a tenor de lo establecido en las Leyes N° 23.660, N° 23.661 y N° 26.682 (esta última cuyo texto arts. 1, 2, 22 y 23).

En igual sentido, respecto a la ponderación que contienen las resoluciones atacadas en relación a los informes técnicos emitidos por los profesionales en Ciencias Económicas, Dr. Héctor Cibello, (fs. 914/915 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/S/2019) titulado "CERTIFICACION SOBRE EL DESTINO DE LOS EXCEDENTES ECONOMICOS Y LA NO DISTRIBUCION DE UTILIDADES", donde valida que los excedentes económicos fueron reinvertidos y que no se distribuyeron utilidades; así como el emitido por la Dra. Claudia Catalina Ortiz obrante a fs. 1074/1075 de las actuaciones administrativas citadas.

Sostiene el apelante que el Fisco no explicaría dónde encuentra la finalidad de lucro, en referencia al estudio efectuado al estatuto de OSDE. En efecto, del análisis efectuado en las resoluciones atacadas, considerando que OSDE está facultada por estatuto a realizar diversas actividades, tareas y procedimientos a fin de lograr su objetivo, ya sea en forma autónoma o con terceros asociados. Lógicamente en todos ellos existe "onerosidad" y el propósito de lucro no puede ser descartado en función a las pruebas disponibles en la instancia administrativa, conforme se analizó debidamente.

A mayor abundamiento, se observa por ejemplo, que en los Estados Contables cerrados al 30/04/2018, 30/04/2017 y 30/04/2016 obrantes a fs. 246/431 del expediente administrativo (y que fueran analizados también por los peritos contadores que emitieron las certificaciones contables presentadas durante la instancia impugnatoria) que OSDE realiza inversiones en depósitos a plazo fijo (en pesos argentinos, dólares y letras) según anexo C.2, posee activos corrientes en moneda extranjera (Anexo D), realiza inversiones corrientes y no corrientes en empresas controladas OSDE-ASE SA, ARAUCA BIT AFJP, BINARIA SEGURO DE VIDA SA, BINARIA SEGURO DE RETIRO SA, INTERTURIS SAU, SISTEMAS DE URGENCIAS DEL ROSAFE SAU, entre otros, conforme lo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ANDRÉS E. ROSAS FOMERSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

autoriza su estatuto. Sin embargo, los Estados Contables exponen cifras globales por lo que no resulta factible con dicha documental constatar efectivamente que los excedentes económicos son reinvertidos en su objetivo, lo cual permitiría verificar también el destino de las utilidades del ejercicio.

En consecuencia, considero que debe rechazarse la aseveración del actor ratificando el análisis efectuado durante la instancia administrativa y a la insuficiencia documental y probatoria.

También argumenta el apelante que el Fisco tuvo a su disposición durante la fiscalización todos los libros y registros contables de OSDE y que en ningún momento habría probado que OSDE persiga fines de lucro; sin embargo corresponde reiterar al respecto, que la determinación de oficio practicada tiene origen en impugnaciones de las DDJJ presentadas por el contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán respecto del encuadre impositivo de la actividad desarrollada y su incidencia en la alícuota declarada inferior a la ajustada según la actividad desarrollada.

Además, es el mismo contribuyente quien plantea la inexistencia de propósito de lucro en su actividad y lo hace durante la impugnación a las Actas de Deuda atacadas. En consecuencia no resulta lógico que el equipo fiscalizador haya requerido y/o analizado documental que permita analizar ese planteo, toda vez que fue posterior a su acción fiscal.

De las constancias de autos surge con claridad, que durante el proceso de fiscalización, se realizaron diferentes requerimientos al contribuyente mediante F. 6005/E N° 2019-00000611 (fs. 492 del Expte. D.G.R. N° 12455/376/D/19) y N° 2019-00000759 (fs. 591), tendientes a justificar las diferencias detectadas en ingresos declarados, alícuotas aplicadas y retenciones/percepciones deducidas de sus DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los cuales fueron contestados por OSDE en ese sentido y planteando en forma general la reserva de acudir a la justicia por la pretensión fiscal del fisco respecto de la actividad objeto de ajuste impositivo (fs. 506/510 y 599/600).

Además, expresa que el Fisco pudo haber requerido verificaciones adicionales, ejerciendo sus facultades de verificación y control, máxime cuando le correspondía al organismo fiscal motivar sus actos administrativos. Al respecto debo decir que al ser las pruebas ofrecidas provenientes de argumentos

planteados por OSDE durante la instancia impugnatoria y conforme a lo establecido en los arts. 98 y 120 del C.T.P., es el presentante quien debe aportar, arrimar y ofrecer todos los medios de prueba que considere necesarios y suficientes para probar sus afirmaciones, situación acaecida parcialmente durante todo el proceso ya que con la prueba analizada no logró comprobar sus aseveraciones.

De esta manera, considero ajustada a derecho la determinación de oficio efectuada por el Organismo Fiscal.

4) el apelante considera improcedente la aplicación y el reclamo de intereses relativos al Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado, ya que la exigibilidad de intereses requiere, inexorablemente, evaluar la subjetividad de la conducta del pretendido contribuyente a fin de determinar si la falta de pago en término del tributo se produjo por su negligencia o culpa.

Al respecto, cabe mencionar que los intereses calculados tienen un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el art. 50º del C.T.P.: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro"*.

Dr. JOSE ROBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. FONSECA POMESNA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, situación no acontecida en el caso de autos.

Entiendo que los intereses que se determinan al agente encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones tributarias a la fecha de su vencimiento. Por lo expuesto, corresponde el rechazo de este agravio;

5) en lo que concierne a los sumarios instruidos, el apelante sostiene que deben desestimarse las multas impuestas por no considerar el elemento subjetivo. Señala la existencia de duplicación de sanciones -multa por omisión y multa por defraudación- sin contemplación alguna del elemento subjetivo y sobre la base de un mismo hecho. Ello, en violación al principio penal garantista del "non bis in idem".

Cabe manifestar que en este caso, la D.G.R. instruyó un sumario por el año 2016 -Resolución N° D 356/20-; dos sumarios por el periodo fiscal 2017 -Resolución N° D 357/20- y dos sumarios por el año 2018 -Resolución N° D 358/20-.

Respecto a los sumarios instruidos por el año 2017 - Resolución N° D 357/20-, el primero de ellos se instruyó por omisión en el pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 03 a 12/2017 -Sumario N° A 1474/2019-, por aplicación del art. 85° del C.T. P., y el segundo por un ajuste correspondiente al periodo fiscal 2017 - Sumario N° M 1474/2019-, por aplicación del art. 86° del mencionado digesto normativo.

En tanto, en relación a los sumarios instruidos por el año 2018 -Resolución N° D 358/20-, el primero de ellos se instruyó por omisión en el pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 01 a 12/2018 -Sumario N° A 1475/2019-, por aplicación del art. 85° del C.T. P., y el

segundo por un ajuste correspondiente al periodo fiscal 2018 -Sumario N° M 1475-2019-, en consideración de lo dispuesto en el artículo 86° del C.T.P.

El recurrente manifiesta que los sumarios instruidos devienen improcedentes por cuanto los mismos fueron determinados tomando como base el mismo hecho material. Alega que no puede el Organismo Fiscal contravenir el principio de "*non bis in idem*", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación mediante las Resoluciones N° D 357/20 y N° D 358/20 de fecha 11/11/2020, respecto a los periodos fiscales 2017 y 2018, transgreden el principio de "*non bis in idem*". Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una multa. En este orden cabe recordar que el art. 18° de la Constitución Nacional prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

El análisis de la aplicación del principio de "*non bis in idem*" debe hacerse en cada caso concreto y corroborar que se den tres identidades: 1) de sujeto imputado; 2) de hechos motivadores y 3) causa de la sanción.


La primera identidad, es que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Este tema no suele plantear grandes problemas en el ámbito penal pero si se genera en el derecho tributario sancionador.

En segundo lugar, hemos de comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos. Es decir, verificar que se trate del mismo suceso ocurrido en un tiempo y lugar. Debemos dejar de lado las calificaciones legales que podamos ponerle a ese hecho pues no es en ese punto donde se debe dar la identidad.

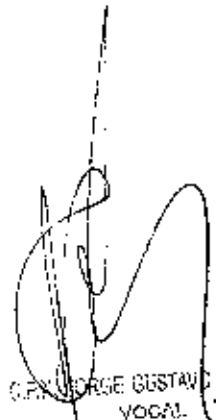
Y en tercera instancia, al hablar de la causa de la sanción, deberemos atenernos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal. Lo que se busca es evitar la doble persecución penal de una persona por un mismo hecho.



Dr. JOSÉ ROBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JORGE E. BOSSE POMESCA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in idem*). Esto es así, ya que la existencia de tres “identidades” se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal: OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° D 357/20 de fecha 11/11/2020 –Sumarios N° A 1474/2019 y N° M 1474/2019- y se le imputa el mismo hecho punible y 2 (dos) veces mediante Resolución N° D 358/20 de fecha 11/11/2020 –Sumarios N° A 1475/2019 y N° M 1475/2019-; imputándole un mismo hecho punible; b) Identidad objetiva: debido a que en el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias de la D.G.R., tienen como base la determinación impositiva correspondiente a los periodos fiscales 2017 y 2018. Considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes sea a título de culpa o dolo el hecho en cuestión -falta de pago total o parcial del impuesto-, es el mismo; c) Identidad de causa: por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en ambos sumarios aplicados mediante los arts. 2° y 3° de la Resolución N° D 357/20 y mediante los arts. 2° y 3° de la Resolución N° D 358/20, estando vedado al Estado la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas como ocurre en este caso.

La garantía del “*non bis in idem*” se desprende del contenido del art. 18° de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

Si bien la garantía del “*non bis in idem*” se nutre de otras garantías, enunciadas o no textualmente, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido. En el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales

ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el art. 75° inc. 22.

No es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es reconocida a nivel global. Este reconocimiento no hace más que reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución indefinidamente.

En el presente caso, la Resolución N° D 357/20 de fecha 11/11/2020 impone al contribuyente dos sanciones respecto al periodo fiscal 2017.

La primera de ellas en su art. 2° aplicando una multa por \$1.782.179,64 (Pesos Un Millón Setecientos Ochenta y Dos Mil Ciento Setenta y Nueve con 64/100), respecto del Sumario N° A 1474/2019 equivalente al 50% del gravamen omitido (anticipos 03 a 12/2017) por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial y en su art. 3° una multa por \$8.384.038,94 (Pesos Ocho Millones Trescientos Ochenta y Cuatro Mil Treinta y Ocho con 94/100) respecto del Sumario N° M 1474/2019 equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por periodo fiscal 2017, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86° del Código Tributario Provincial.

Por su parte, la Resolución N° D 358/20 de fecha 11/11/2020 impone dos sanciones respecto al periodo fiscal 2018, estableciendo en la primera de ellas en su art. 2° una multa por \$2.848.819,96 (Pesos Dos Millones Ochocientos Cuarenta y Ocho Mil Ochocientos Diecinueve con 96/100) respecto del Sumario N° A 1475/2019 equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial y en su art. 3° una multa por \$11.395.279,82 (Pesos Once Millones Trescientos Noventa y Cinco Mil Doscientos Setenta y Nueve con 82/100) respecto del Sumario N° M 1475/2019 equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por periodo fiscal 2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86° del C.T.P.

En base a lo expuesto, considero que las sanciones impuestas con base a lo normado en el art. 86° del C.T.P. resultan acordes a derecho. No ocurre lo mismo con las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto por el art. 85° del C.T.P., en

Dr. JOSÉ ROBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. ALONSO E. BOSSE PUNESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

el momento que afectan el principio “*non bis in idem*” al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto, corresponde que continúen vigentes las sanciones establecidas por aplicación del art. 86° del Código Tributario Provincial. Ello en razón que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo anual, conforme lo establece el art. 229° del C.T.P., por lo cual la infracción cometida por el recurrente se encuentra relacionada con la discordancia entre la declaración jurada anual del tributo presentada por el apelante, y lo determinado por el Organismo Fiscal – materializado en los Sumarios N° M 1474/2019 y N° M 1475/2019 mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86° del C.T.P.

La sanción aplicada en el art. 3° de la Resolución N° D 357/20 y en el art. 3° de la Resolución N° D 358/20 con base en la aplicación en el art. 86° del Código Tributario Provincial en este caso se encuentran justificadas, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.


Debe tenerse presente lo establecido por el art. 88° inc. 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, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con la normativa aplicable para la liquidación del tributo reclamado.

VI. Por ello, corresponde: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 356/20 de fecha 11/11/2020. En consecuencia, CONFIRMAR la misma en todos sus términos; 2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE

ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 357/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/11/2020 y por ello DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art. 2° -Sumario N° A 1474/2019- respecto a los anticipos 03 a 12/2017. En consecuencia, CONFIRMAR la deuda determinada en su art. 1° mediante el Acta de Deuda N° A 1474/2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y la sanción impuesta en su art. 3° - Sumario N° M 1474/2019- correspondiente al periodo fiscal 2017, por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P., por el importe de \$8.384.038,94 (Pesos ocho Millones Trescientos Ochenta y Cuatro Mil Treinta y Ocho con 94/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo; 3) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 358/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/11/2020, y por ello DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art. 2° -Sumario N° A 1475/2019- respecto a los anticipos 01 a 12/2018. En consecuencia, CONFIRMAR la deuda determinada en su art. 1° mediante el Acta de Deuda N° A 1475/2019 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y la sanción impuesta en su art. 3° - Sumario N° M 1475/2019- correspondiente al periodo fiscal 2018 por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P., por el importe de \$11.395.279,82 (Pesos Once Millones Trescientos Noventa y Cinco Mil Doscientos Setenta y Nueve con 82/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN




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

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

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,



VOCAL JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

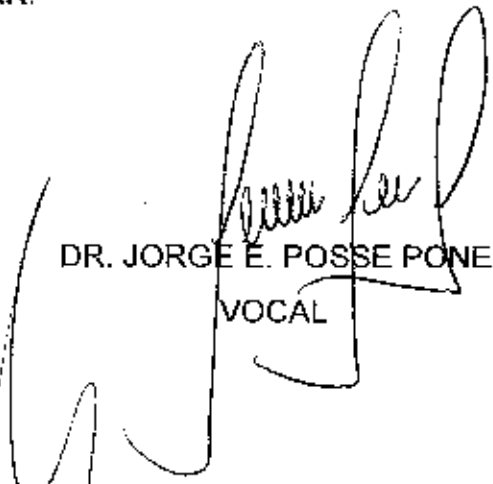
1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 356/20 de fecha 11/11/2020. En consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
2. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 357/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/11/2020 y por ello **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art. 2° -Sumario N° A 1474/2019- respecto a los anticipos 03 a 12/2017. En consecuencia, **CONFIRMAR** la deuda determinada en su art. 1° mediante el Acta de Deuda N° A 1474/2019, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y la sanción impuesta en su art. 3° - Sumario N° M 1474/2019- correspondiente al periodo fiscal 2017, por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P., por el importe de \$8.384.038,94 (Pesos ocho Millones Trescientos Ochenta y Cuatro Mil Treinta y Ocho con 94/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.
3. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OSDE ASOCIACIÓN CIVIL C.U.I.T. N° 30-54674125-3 contra la Resolución N° D 358/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/11/2020, y por ello **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art. 2° -Sumario N° A 1475/2019- respecto a los anticipos 01 a 12/2018. En consecuencia, **CONFIRMAR** la deuda determinada en su art. 1° mediante el Acta de Deuda N° A 1475/2019 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y la sanción impuesta en su art. 3° - Sumario N° M 1475/2019- correspondiente al periodo fiscal 2018 por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86° inc. 1 del C.T.P., por el importe de \$11.395.279,82 (Pesos Once Millones Trescientos Noventa y Cinco Mil Doscientos Setenta y Nueve con 82/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo.

4. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

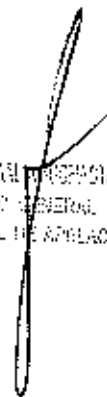
JM


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JUAN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTOFARI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION