

SENTENCIA N° 199 /2023

Expte. N° 317/926/2021 y Agdo.

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 30 días del mes de AGOSTO 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: **“AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. s/ Recurso de Apelación” Expte. N° 317/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/2019) y Expte. N° 08/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 15943/376/D/2020);**

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. 1343/1347 del Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/2019 y fs. 574/578 del Expte. D.G.R. N° 15943/376/D/2020) contra las Resoluciones N° D 83/21; N° D 84/21, N° D 85/21, N° D 86/21 todas de fecha 20/07/21 y N° D 137/21 de fecha 08/11/21 dictadas por la Dirección General de Rentas (fs. 1311/1314, 1317/1321, 1325/1329, 1333/1336 del Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/2019 y fs. 565/567 del Expte. D.G.R. N° 15943/376/D/2020) respectivamente.

Por Resolución N° D 83/21 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por **AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70948541-1**, al **Acta de Deuda N° A 1811-2019** practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2016, confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1811-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inciso 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$1.253.012,52 (Pesos Un Millón Doscientos Cincuenta y Tres Mil Doce con 52/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto de la obligación tributaria defraudada en el Período Fiscal.

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

Mediante Resolución N° D 84/21 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por **AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70948541-1**, al **Acta de Deuda N° A 1812-2019** practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2017, confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1812-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inciso 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$1.554.578,36 (Pesos Un Millón Quinientos Cincuenta y Cuatro Mil Quinientos Setenta y Ocho con 36/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Período Fiscal 2017; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 1812-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa graduada de \$303.858,05 (Pesos Trescientos Tres Mil Ochocientos Cincuenta y Ocho con 05/100) equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido (en los anticipos 3 a 12/2017).

Por Resolución N° D 85/21 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por **AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70948541-1**, al **Acta de Deuda N° A 1813-2019** practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2018, confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1813-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inciso 1 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$2.213.464,76 (Pesos Dos Millones Doscientos Trece Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro con 76/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Período Fiscal 2018 "BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA-PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1813-2019- ACTA DE DEUDA N°: A 1813-2019 ETAPA IMPUGNATORIA"; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 1813-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa graduada de \$540.255,94 (Pesos Quinientos Cuarenta Mil Doscientos Cincuenta y Cinco con 94/100) equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en los Anticipos 1 a 12/2018).

Mediante Resolución N° D 86/21 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por **AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70948541-1**, al **Acta de Deuda N° A 1814-2019** practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Anticipos 1 y 2/2019, confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 1814-2019, instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 del C.T.P. y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$198.556,57 (Pesos Ciento Noventa y Ocho Mil Quinientos Cincuenta y Seis con 57/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en (Anticipos 1 y 2/2019).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por Resolución N° D 137/21 se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por **AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70948541-1** al **Acta de Deuda N° A 208-2021** confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2019, confirmándose la misma; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra de los Sumarios instruidos por haberse configurado la conducta del contribuyente en las infracciones contempladas en los artículos 85 y 86 inc. 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** a la firma una multa de \$3.032.859,48 (Pesos Tres Millones Treinta y Dos Mil Ochocientos Cincuenta y Nueve con 48/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86 del C.T.P. Y por el sumario N° A 208-2021 (anticipos 03 a 12/2019) una multa de \$1.516.429,74 (Pesos Un Millón Quinientos Dieciséis Mil Cuatrocientos Veinte y Nueve Mil con 74/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 208-2021 y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del C.T.P.

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

El apelante funda sus recursos en los siguientes argumentos, los cuales son similares en ambos casos, ya que se trata de la misma infracción imputada a diferentes periodos:

**-NO HAY ACTIVIDAD DE SEGUROS:** las resoluciones confirman el ajuste realizado en las actas de deudas a partir de las determinaciones efectuadas en el ISIB, al pretender que tribute de acuerdo a la actividad de servicios de *seguros de salud* y no en la actividad que declaraba que era *servicios relacionados con la salud humana*, basado en el argumento de que el nomenclador de actividades

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

incluye dentro de la actividad seguros de la salud a la medicina prepaga. Dicha interpretación resulta forzada, por cuanto Arévalo Servicios Sociales S.R.L. es un gestor de los prestadores de los servicios y, en tal sentido no presta ningún servicio de medicina prepaga porque su gestión se integra directamente con la del prestador y, por consiguiente, es correcta la calificación en el código de actividad declarado. El error de la Administración reside en focalizar la determinación jurídica de la tarea de su mandante en la relación que tiene con el cliente, cuando lo correcto es determinar la tarea que realiza a partir de la relación con los prestadores. Así es que su actividad complementa la de éstos últimos y prueba de ello es que la actividad de la sociedad se concentra en permitir que la prestación médica llegue a un determinado sector aproximando dichas prestaciones al paciente. En este sentido, el código de actividad no puede ser otro que el de *servicios relacionados con la salud humana*, porque no es una prestación directa sino relacionada a los restantes servicios que tienen su propio código como *servicios de atención ambulatoria-851210-*, *servicios de atención domiciliaria programada-851220-*, *servicios odontológicos-851300-*, *servicios de diagnóstico-851400-* y *servicios de tratamiento-851500-* y que corresponden a los prestadores directos.

**-BASE IMPONIBLE INCORRECTA:** el ajuste realizado por la D.G.R. se estructuró aplicando la alícuota correspondiente al seguro de salud sobre el total de ingresos resultante de los importes facturados en concepto de servicios médicos, sin considerar que se trata de *medicina prepaga o de seguro de salud*-aquella está subsumida en el mismo código de actividad de ésta última-, a la base imponible debieron deducirse todos los conceptos que el inc. 3 del art. 224 establece que no implican un ingreso (*primas de seguros destinadas a reservas matemáticas y de riesgos en curso, reaseguros pasivos y siniestros y otras obligaciones con aseguradoras*). Si la D.G.R. considera que la sociedad presta un servicio de seguro, también debe tributar en la misma medida que las compañías de seguros y reaseguros. En efecto, el Fisco comete un severo error que desnuda la contradicción del ajuste, por cuanto describe a la medicina prepaga como una actividad idéntica a la de cualquier compañía de seguro en la cual se fija el precio de la cuota en función del riesgo aleatorio, pero al mismo tiempo sostiene que no le es aplicable el art. 224 inc. 3 porque este sería solo para las compañías de

seguros. Infructuosamente, el Fisco sostiene que no atribuyó la condición de compañía de seguro sino la de medicina prepaga, actividad que en forma autónoma no está prevista en el nomenclador de actividades. Todo lo contrario, el código de actividad 661110 consignado en las planillas de las actas de deuda, corresponde al de seguro dentro del cual se encuentra incluida la medicina prepaga; sin embargo de la lectura de las resoluciones se desprende que para la D.G.R. la actividad solo puede ser desarrollada en forma de seguro indicando que se trata de un contrato aleatorio, con cálculos actuariales y estadísticos de los siniestros (enfermedades) y sus costos. Por ello, no caben dudas que si para el Fisco la medicina prepaga está incluida como una actividad de seguro, devendría para ella aplicable el art. 224 inc. 3 porque solo podría ser consumada por una compañía de seguros.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**-PRUEBA INFORMATIVA y PERICIA CONTABLE ANALIZADA PARCIALMENTE:** como Anexo I acompañó el informe de Superintendencia de Servicios de Salud en el cual se informa que no obran constancias de inscripción en el Registro Nacional de Obras Sociales y Entidades de Medicina Prepaga. En efecto, "Arévalo Servicios Sociales S.R.L" no es una empresa de medicina prepaga y no está registrada ni inscripta para funcionar como tal. De esta manera, la pretensión del Fisco colisiona con la realidad material de los hechos (agravio expresado en el Recurso contra Resolución N° D 137/21 Expte. N° 08/926/22).

Sostiene que el análisis de las resoluciones sobre la pericia contable es arbitrario. La misma es desestimada con motivo que no hay precisiones técnicas sobre cómo están compuestas las columnas que diferencian las bases imponibles, los costos, los ingresos y el impuesto a ingresar si aplicáramos el art. 224 inc. 3. Sin embargo, la pericia en ningún momento fue objetada tanto en sus puntos de pericia como en su contenido, no hubo oposición al dictamen presentado. El informe pericial indica claramente cual fue la información examinada para concluir en la base imponible que corresponde declarar por seguros de salud. Se constató la documentación fuente como la contabilidad relacionada a los ingresos y egresos de los períodos 01/2016 al 02/2019, se realizó una compulsa con las DDJJ de dichos períodos y en base a la misma se confeccionó las dos planillas Anexas. La D.G.R. se limita a desestimar la prueba sin ningún fundamento sobre la prueba en sí, sin considerar que la misma refleja, a partir de los estados

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

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

contables de la sociedad, los gastos vinculados a la prestación de servicios médicos.

**-IMPROCEDENCIA DE LAS MULTAS-MULTA CONDONADA. NULIDAD:** la D.G.R. en Resolución N° D 83/21 incurre en arbitrariedad al omitir la aplicación de la ley 8873, ley que condona la sanción por la presunta infracción que se le imputa, de lo que deviene la nulidad de la resolución que aplica la sanción para el período 2016. No caben dudas que al 31/03/17 las supuestas infracciones por diferencias en los anticipos 1 a 12/2016 habían ocurrido y en consecuencia, la multa estaba condonada. En la misma línea, también se encuentra condonada la multa por el art. 86 del período 2017 en sus anticipos 1 y 2 impuesta por Resolución N° D 84/21.

Por otra parte, sostiene que la D.G.R. le imputa una conducta dolosa a partir de una presunción sin explicar cómo se desarrolló la acción engañosa o maliciosa. Sin embargo se advierte que nunca hubo una intención deliberada de no pagar, tampoco se ocultaron hechos o se falsearon datos, al contrario, se declaró el impuesto a ingresar de acuerdo a la alícuota que le correspondía por la actividad desarrollada.

A más de ello, sostiene que existe otro vicio evidente en la aplicación de las multas ya que las Resoluciones N° D 84/21 y N° D 85/21 imponen sanciones independientes entre sí por el mismo hecho. En efecto, la Resolución N° D 84/21 aplica una multa de \$303.858,05 por el art. 85 por los anticipos 03 a 12/2017 y una multa de \$1.554.578 por el art. 86 por el período 2017. Por su parte, la Resolución N° D 85/21 sanciona con multa de \$540.255,94 por el art. 85 por los anticipos 01 a 12/2018 y aplica multa por el art. 86 por \$2.213.464,76 por el período 2018. Sostiene que la nulidad es evidente, la multa se aplica dos veces por el mismo hecho: por los anticipos 03 a 12/17 se está aplicando dos multas, una por supuesta defraudación cometida en el 2017 anual y otra por presunta falta de presentación o por ser inexactas las declaraciones juradas de los períodos 03 a 12/17. Hay una flagrante violación al principio *non bis in idem* consagrado en la C.N. en el art. 18. Lo mismo sucede con los anticipos y el período anual 2018 y 2019.

Agrega que las multas aplicadas en el art. 85 en base a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 12/2019 fueron aplicadas por diferencia de anticipos

en cada vencimiento, pero sin considerar que la declaración jurada anual ya se encontraba presentada o se encontraba vencido el término general del impuesto. Del mismo modo con los anticipos 03 a 12/2019, a los que aplica doble sanción por un mismo hecho material. Resulta inexplicable el motivo por el cual calificó la conducta como omisión en el pago de impuesto en los anticipos 01 a 12/2019 y determinó que en el impuesto anual 2019 hubo una defraudación fiscal sin explicar por qué una conducta sería culposa y de repente habría defraudación fiscal. Cita jurisprudencia.

Agrega que la multa por los anticipos es improcedente y debe ser declarada nula por cuanto los anticipos son inexigibles una vez que vence la fecha o se presenta la DDJJ anual tal lo prescripto en la RG 140/12.

Finalmente, ofrece prueba pericial contable a fin de que dictamine cual debería haber sido la base imponible mensual a declarar por "Arévalo Servicios Sociales S.R.L" en el supuesto que le hubiera correspondido tributar con el código de actividad correspondiente a Servicios de Seguro de salud en el periodo ajustado (en Expte. N° 08/926/2022).

Por todo lo expuesto solicita se haga lugar a las apelaciones y en consecuencia se dejen sin efecto los ajustes, ordenándose el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 01/08 del Expte. de cabecera y fs. 01/08 del Expte. N° 08/926/22 la Dirección General de Rentas, contesta traslado de los recursos, conforme lo establecido en el art. 148 del C.T.P.

En sus respuestas sostiene:

-respecto a que realiza según el apelante una interpretación forzada sobre la actividad que desarrolla y por la cual debe tributar, el mismo realiza una lectura desacertada de los fundamentos expuestos en las resoluciones recurridas, ya que claramente se fundamentó el análisis efectuado en cada uno de ellos y se expresó, que el marco legislativo que regula a quienes se constituyen en prestadores de salud mediante Medicina Prepaga conf. lo define el art.2 es la Ley 26682, lo que fuera ratificado por la propia firma y corroborado con circularizaciones en la etapa fiscalizatoria. Que confirma que la actividad de AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. es la de Medicina Prepaga, lo que fue considerado en las determinaciones impugnadas, así como sostenido y argumentado en las resoluciones recurridas. Además, debe tenerse en cuenta

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.D.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que durante la instancia precedente, no fue producida la prueba dirigida a la Superintendencia de Seguro de la Nación, que derribe esa aseveración y tampoco ofrece ni aporta otra prueba en esta instancia. Por ello, es correcto encuadrar la actividad ejercida por el contribuyente como empresa de medicina prepaga, la cual se encuentra incluida en el nomenclador de actividades en el código de "servicios de seguros de salud", como así también las que corresponden a operaciones consignadas como "servicios empresariales";

-en cuanto al título "Base imponible incorrecta" y a que debieron deducirse todos los conceptos que el inc. 3 del art. 224 C.T.P. establece que no implican ingresos, reitera lo expuesto en las resoluciones apeladas, reiterando que habiéndose verificado que la actividad desarrollada por la firma es la de Medicina prepaga, corresponde determinar la base de cálculo del tributo conf. lo establecido por el art. 221 del C.T.P. Asimismo las bases consignadas en las determinaciones de oficio practicadas, son las declaradas por el propio contribuyente en sus DD.JJ. mensuales del ISIB, por lo que no le asiste razón al apelante. El mismo no demostró que está autorizado a funcionar como entidad de seguro y reaseguro por la Superintendencia de Seguros de la Nación. Además es el propio contribuyente quien desconoce la realización de actos de seguro propiamente dicho, por lo que debe confirmarse lo resuelto en las resoluciones en crisis;

-en relación al agravio sobre la prueba informativa, aclara que en la etapa impugnatoria el apelante no había producido dicha prueba, acompañando en esta instancia el informe que habría emitido la Superintendencia de Servicios de Salud de la Nación, pero lo hace en copia simple, con lo cual no cumple con lo establecido en el art. 33 de la Ley 4537. No obstante todo ello, del informe no puede concluirse que la actividad de la firma no sea la de medicina prepaga cuando de todos los antecedentes obrantes en autos se verifica dicha actividad (corresponde a agravio planteado en Expte. N° 15943/376/D/20 respecto a Resolución N° D 137/21);

- respecto al punto sobre la pericia contable analizada parcialmente, rechaza las aseveraciones del apelante, ya que en las resoluciones atacadas se expone en sus fundamentos el análisis pormenorizado de dicha prueba pericial contable y las conclusiones del perito, como así también las objeciones a la misma. Que el análisis de las pruebas disponibles durante la instancia precedente se efectuó en



función a los argumentos esgrimidos por el entonces impugnante. Sin embargo, 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. El perito intenta "armar" una base imponible del ISBI según lo establecido en el art. 224 inc. 3 del C.T.P. efectuando una simple diferencia entre "Ing. Serv de Salud" (columna D) y "Gtos. Vinc. Serv. De Salud" (columna E), sin precisiones técnicas sobre cómo están compuestas cada una de ellas; sólo indica ejemplos que no se adecuan a lo establecido en dicha normativa, desconociéndose cuál es la documentación fuente de tales cifras. Tampoco nunca constató que realmente AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L., sea una empresa autorizada por la Superintendencia de Seguro de la Nación para funcionar como tal y en esa línea, las cifras y el simple cálculo por diferencia entre ingresos y costos no resulta consistente con el procedimiento de determinación de la Base Imponible descrito en el art. 224 inc.3 del C.T.P. En consecuencia, no surgen ajustes técnicos en esta instancia a partir de la prueba pericial contable producida en la instancia impugnatoria, ratificando el análisis efectuado en las resoluciones atacadas y -finalmente y en lo atinente a los planteos en contra de las multas aplicadas, dichos planteos no resisten mayor análisis. Así, en cuanto a que las multas estarían condonadas, la equivocación del presentante reside en considerar que la infracción endilgada es cometida en los anticipos 01 y 02/2016, cuando en realidad la infracción se refiere al periodo fiscal 2016. De ahí que considera erróneamente que el hecho ocurrió con anterioridad al 31/03/17, cuando en realidad el hecho infraccional que se sanciona, siendo un impuesto anual, se perfecciona o tiene lugar en el momento del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual ocurrida el 30/06/17. Por ello no le resultan aplicables los beneficios establecidos en el art. 7 de la ley 8873 restablecida por ley 9167.

En cuanto a que no se habría fundamentado la existencia del elemento subjetivo requerido para aplicar la sanción prevista en el art. 86 inc. 1, dicha conducta se materializa en la determinación de crédito a favor del Fisco en el ISIB a partir de la inspección efectuada al contribuyente.

Respecto a que las Resoluciones Nº D 84/21 y D 85/21 imponen sanciones independientes entre sí por un mismo hecho, violando el principio *non bis in Idem*,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

se equivoca el presentante al pretender que se estaría sancionando dos veces al contribuyente por un mismo hecho. Es importante aclarar que si bien se reclama el periodo fiscal 2018, vale decir que en lo que alcanza a la naturaleza del tributo en tratamiento se conoce que el ISIB es un impuesto anual, que se cancela mediante el sistema de anticipos. Cada declaración y pago mensual constituye sólo el cumplimiento de un anticipo o adelanto a cuenta del ajuste final del impuesto anual y consecuentemente cada uno de ellos –anticipo e impuesto– tienen sus propios vencimientos e intereses y exigibilidad. Por ello siendo distinta la naturaleza del anticipo y del impuesto anual, es también un hecho infraccional diferente, en el que se configura, vencido el periodo fiscal, la existencia del dolo castigado con la sanción establecida en el art. 86 del C.T.P.

Respecto a la multa aplicada por el Sumario instruido N° A 208-2021 (Anticipos 03 a 12/2019), aclara que con posterioridad a la Resolución N° D 137/21 en la cual se aplica la multa mencionada, la D.G.R. tomó conocimiento de la Sentencia N° 390/21 del 25/10/21, dictada por este Tribunal Fiscal de Apelación en el Expte. N° 182/926/21 caratulado "INGECO SACCIFIAGFS s/ Recurso de Apelación", por lo que corresponde hacer lugar al planteo del apelante respecto a dicha multa y dejarla sin efecto respecto del Sumario N° A 208-2021 (Expte. N° 15943/376/D/21).

En virtud de lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los Recursos de Apelación interpuestos debiendo confirmarse las Resoluciones N° D 83/21, N° D 84/21, N° D 85/21 y N° D 86/21 y HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 137/21 debiendo confirmarse la misma salvo respecto a la multa aplicada por infracción al art. 85 del C.T.P.

III. A fs. 14 del Expte. de cabecera y fs. 16/17 del Expte. N° 08/926/2022 obran Sentencias Interlocutorias dictadas por este Tribunal, donde se tienen por presentados los recursos interpuestos, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV. A fs. 18 del Expte. de Cabecera (Expte. N° 317/926/21) Secretaría General de este Tribunal Fiscal de Apelación advierte que los Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/19 y N° 15943/376/D/20 tratan sobre infracciones tipificadas por los arts. 85 y 86 inc. 1 del C.T.P. correspondientes al Período Fiscal 2019 y que

encontrándose ambos con Recursos de Apelación pendientes de resolución, resulta conveniente su acumulación por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional y la posibilidad de emitir sentencias contradictorias, de modo tal que los recursos interpuestos serán resueltos en una sola sentencia. Ello fue notificado a las partes conforme consta a fs. 21/22 del Expte. N° 317/926/2021.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión.

Considero oportuno comenzar por resolver la controversia existente en torno a la actividad llevada a cabo por el contribuyente, en tanto éste insiste en que el Fisco le atribuye la actividad de "seguros de salud". Sin embargo, tanto de las Actas de Deuda como de las resoluciones apeladas, observo que en todo momento la D.G.R. se expresó en forma clara al respecto, manifestando que bajo ningún concepto enmarcó al apelante como una compañía de seguro, sino que encuadró a las actividades que ésta desarrolla como "medicina prepaga" y "servicios empresariales n.c.p".

Efectuando una contraposición entre las actividades establecidas en el Acta de Constitución de la firma "Arévalo Servicios Sociales S.R.L." y la definición establecida por la Ley de medicina prepaga N° 26.682, se puede observar – y adelantando mi opinión- el correcto encuadre que realiza la Autoridad de Aplicación.

En este marco, el art. 2 de la Ley 26.682 reza: *"A los efectos de la presente Ley se consideran Empresas de Medicina Prepaga a toda persona física o jurídica, cualquiera sea el tipo, figura jurídica y denominación que adopten cuyo objeto consista en brindar prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana a los usuarios, a través de una modalidad de asociación voluntaria mediante sistemas pagos de adhesión, ya sea en efectores propios o a través de terceros vinculados o contratados al efecto, sea por contratación individual o corporativa"*.

El encuadre dentro de esta definición se vislumbra a lo largo del expediente. En primer lugar, en el art. 3 del Acta de Constitución de Arévalo se establece:

"TERCERO: Tendrá por objeto la siguiente actividad: DE SERVICIOS SOCIALES:

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

tales como otorgar subsidios por casamiento, nacimiento, fallecimiento, descuentos en farmacias, en emergencias médicas, en seguros, proveeduría, recreación y turismo y otras no especificadas afines, pudiendo asociarse con terceros, tomar representaciones y comisiones tanto en el país como en el extranjero".

Por otro lado, es el propio contribuyente quien en respuesta al requerimiento de la D.G.R. respecto a su actividad y a la forma en la que opera expresa: "La empresa pone a disposición de la comunidad servicios de terceros de los que individualmente no puede brindar por sí mismo, estos servicios son: sepelio, reintegros de servicios, cremaciones, seguros de vida, de salud, de emergencias, y otras actividades relacionadas con la atención ambulatoria de la salud (...). Con respecto a la modalidad, cada vez que los afiliados se encuentran con una necesidad puntual, concurren a solicitar los beneficios que le correspondan (...)" (fs. 622 del Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/19 y fs. 20/21 del Expte. N° 08/926/2022).

En adición, del análisis de la facturación de la empresa, el Fisco observó que la mayor parte de los montos declarados en las actividades "Servicios de emergencias y traslados" y "Servicios relacionados con la salud humana" provienen de las cuotas de los adherentes voluntarios, los cuales a la luz de lo descripto quedan comprendidos en el marco regulatorio de la Ley de Medicina Prepaga. Asimismo, a través de las respuestas a las circularizaciones efectuadas se corrobora que es Arévalo Servicios Sociales S.R.L. quien contrata –como tomador de los servicios- pólizas colectivas de seguros de salud, de vida, cobertura de sepelios, etc.

Es sabido que el principio de la realidad económica faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras legales asignadas por los contribuyentes a sus negocios, permitiéndole recalificarlos a fin de considerar la situación económica real. En materia tributaria la cuestión se encuentra reglada en los arts. 1 y 2 de la Ley 11.683 que, en cuanto aquí nos interesa, disponen: "(...) en la interpretación de las disposiciones de esta ley (...) se atenderá al fin de las mismas y su significación económica". A su vez, el art. 2 dispone: "(...) para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o

establezcan los contribuyentes”, de modo que “se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes (...)”.

En cuanto a la inclusión en el código 651110 “Servicios de seguros de salud” (661110 en el nomenclador local), corresponde expresar una vez más, que el encuadre en la mencionada actividad se debe simplemente a que el “Nomenclador de Actividades Económicas NAES” incluye en la descripción del mismo al servicio de medicina prepaga desarrollada por el contribuyente. Consecuentemente, las actividades exteriorizadas por la firma en sus DDJJ, esto es “Servicios de emergencias y traslados” Código Núm. 851600 y “Servicios relacionados con la Salud Humana” Código Núm. 851900 devienen improcedentes y su impugnación resulta correcta.

Puede advertirse entonces, que respecto a la base imponible, también yerra el recurrente al sostener que, si el Fisco considera que se trata de una empresa de seguros, la base imponible debe determinarse con las deducciones previstas en el art. 224 inc. 3 del C.T.P., pues habiéndose verificado la actividad desarrollada por la firma, corresponde determinar el tributo conforme lo establecido en el art. 221 del C.T.P. el cual establece: “Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (...)”. En consecuencia, podría decirse que la prueba pericial realizada en la etapa precedente resulta inconducente en tanto ésta determinaba cuáles deberían haber sido las bases imponibles en el supuesto de declarar bajo la actividad “servicios de seguros de salud” conforme lo dispuesto en el art. 224 del C.T.P.

En cuanto a la Base Imponible, en virtud de los cotejos efectuados por la D.G.R. se constata que la firma lleva a cabo diversas actividades, las cuales pueden observarse en las facturas aportadas durante la fiscalización de donde surgen conceptos como “examen pre-ocupacional”, “servicio por fallecimiento”, “control de ausentismo”, entre otras (fs. 579/580 del Expte. D.G.R. Nº 11448/376/D/19).

Se verificó además, la existencia de conceptos “no gravados” en el Libro IVA Ventas, los cuales no fueron declarados en las DDJJ y que corresponden a ingresos provenientes de “reconocimiento por administración de cartera póliza

Nº...)" y a facturas emitidas a las firmas "Sancor Cooperativa de Seguros Limitada", "HSBC Seguros de Vida Argentina S.A" y "Previnca Seguros S.A". Razón por la cual, el Fisco solicitó información respecto a la relación mantenida entre las empresas mencionadas y "Arévalo Servicios Sociales S.R.L." obteniendo como respuesta que es "Arévalo Servicios Sociales S.R.L." quien contrata –como tomador de los servicios- pólizas colectivas de seguros de salud, de vida, cobertura de sepelios, etc sin recibir retribución alguna por ello, a excepción de "Sancor Cooperativa de Seguros Limitada" quien manifiesta abonar una retribución en concepto de gastos de comercialización. Estas facturas se encuentran registradas en la columna "No Gravado" del Libro IVA Ventas (fs. 1035/1038 del Expte. D.G.R. Nº 11448/376/D/2019 y fs. 382/388 del Expte. Nº 08/926/2022).

Como consecuencia de ello, la Autoridad de Aplicación rectificó la determinación impositiva originalmente realizada, siendo la única modificación realizada producto de no gravar los importes de columna "no alcanzado" del libro IVA Ventas, ratificándose los restantes ajustes vertidos en informe de fs. 687/690 del Expte. D.G.R. Nº 11448/376/D/19 y planillas finales notificadas (fs. 986/995 de dicho expte.)

A la luz de lo expuesto, concluyo que tanto el encuadre de la actividad ejercida por "Arévalo Servicios Sociales S.R.L." como la determinación efectuada por la Autoridad de Aplicación resultan correctos.

Se agravia también respecto de la prueba producida en la etapa precedente. Al respecto cabe mencionar que el contribuyente no logró demostrar en dicha instancia ni en esta, que AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L. se encuentre autorizada por la Superintendencia de Seguro de la Nación para funcionar como tal y que de la pericia contable realizada surjan argumentos que modifiquen el juste realizado en las determinaciones practicadas en autos.

En lo que respecta a las sanciones, en primer término plantea la condonación de las multas impuestas mediante Resoluciones Nº D 83/21 y Nº D 84/21 respecto al período 2016 y anticipos 01 y 02/2017, conforme Ley 8873 restablecida por Ley 9167, lo que no tuvo en cuenta la D.G.R. Al respecto, coincido con lo manifestado por la Autoridad de Aplicación en el sentido que el apelante se equivoca al sostener que la infracción que se le endilga es cometida en los anticipos 01 a

12/2016, cuando en realidad la infracción se refiere al periodo fiscal 2016, lo que quiere decir que el hecho infraccional que se sanciona, siendo un impuesto anual se perfecciona en el momento del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual de dicho periodo (en este caso tratándose del Periodo Fiscal 2016, el vencimiento de la DDJJ anual era el 30/06/2017, es decir con posterioridad al 31/03/2017). Por ello no le resultan aplicables los beneficios establecidos en el art. 7 de dicha ley. Y lo mismo sucede respecto de los anticipos 01 y 02 del 2017.

En segundo término, sostiene que las multas aplicadas en las Resoluciones N° D 84/21, N° D 85/21 y N° D 137/21 imponen sanciones independientes entre sí por un mismo hecho y que ello violentaría el principio constitucional *non bis in idem*.

En este aspecto, es válido expresar que la naturaleza punitiva de las multas discernidas por la administración es pacíficamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia; de lo que se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

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 amparan a personas físicas y jurídicas y que establece: "*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa*".

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querella", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).-

En este orden de ideas, resulta necesario entonces, establecer si las sanciones impuestas mediante las resoluciones apeladas, correspondientes a los anticipos y al impuesto anual de los periodos 2017, 2018 y 2019 transgreden el mencionado

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

principio siendo necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, ya que en caso de tratarse de una sola infracción, solo podrá aplicarse una única sanción. Para ello se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en las resoluciones apeladas, en la que "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." es quien resulta sancionado con ambas multas;
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Con lo expuesto, queda demostrado que las Resoluciones N° D 84/21, N° D 85/21, N° D 86/21 y N° D 137/21 transgreden el principio mencionado, por cuanto aplican dos sanciones por infracciones materiales respecto de los periodos fiscales 2017, 2018 y 2019 respectivamente. En consecuencia, corresponde decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas.

Esto es así, ya que la existencia de las tres "identidades" se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal: AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.A. C.U.I.T. N° 30-64163419-7, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° D 84/21 de fecha 20/07/21 –Sumarios N° A 1812/2019 y N° M 1812/2019- y se le imputa el mismo hecho punible y 2 (dos) veces mediante Resolución N° D 85/21 de fecha 20/07/21 –Sumarios N° A 1813/2019 y N° M 1813/2019-; 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 84/21 y mediante los arts. 2° y 3° de la Resolución N° D 85/21, 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 84/21 de fecha 20/07/21 impone al contribuyente dos sanciones respecto al periodo fiscal 2017.

La primera de ellas en su art. 2° aplicando una multa por \$1.554.578,36 (Pesos Un Millón Quinientos Cincuenta y Cuatro Mil Quinientos Setenta y Ocho con 36/100) respecto del Sumario N° M 1812/2019 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 C.T.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

P. y en su art. 3° una multa por \$303.858,05 (Pesos Trescientos Tres Mil Ochocientos Cincuenta y Ocho con 05/100) respecto del Sumario N° A 1812/2019 equivalente al 50% del gravamen omitido (anticipos 3 a 12/2017) por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° del C.T. P.

Por su parte, la Resolución N° D 85/21 de fecha 20/07/21 impone dos sanciones respecto al periodo fiscal 2018, estableciendo en la primera de ellas en su art. 2° una multa por \$2.213.464,76 (Pesos Dos Millones Doscientos Trece Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro con 76/100) respecto del Sumario N° M 1813/2019 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. y en su art. 3° una multa por \$ 540.255,94 (Pesos Quinientos Cuarenta Mil Doscientos Cincuenta y Cinco con 94/100) respecto del Sumario N° A 1813/2019 equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 1 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° 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 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 1812/2019 y N° M 1813/2019 mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86° del C.T.P.

La sanción aplicada en el art. 2° de la Resolución N° D 84/21 y en el art. 2° de la Resolución N° D 85/21 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.

En referencia al aspecto subjetivo del tipo infraccional, considero que a través de lo descrito precedentemente queda demostrada la conducta dolosa en el incumplimiento de las obligaciones materiales correspondientes a los periodos anuales 2017 y 2018, existiendo razones suficientes, más allá de las presunciones establecidas por el art. 88 para la imputación efectuada por el Fisco. Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P. aplicadas a los anticipos 03 a 12/2017 y 1 a 12/2018 correspondiente al 50 % del gravamen omitido en las posiciones mencionadas.

Por último corresponde tratar en forma independiente lo correspondiente al periodo fiscal 2019, atento a que las multas impuestas al apelante por los periodos 01 y 02/2019 tramitan por Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/2019 y los periodos 03 a 12/2019 y periodo fiscal 2019 por Expte. D.G.R. N° 15943/376/D/2019, razón por la cual se dispuso la acumulación de los mismos.

La Resolución N° D 86/21 del 20/07/21 (Expte. D.G.R. N° 11448/376/D/2019) impone una multa de \$198.556,57 (Pesos Ciento Noventa y Ocho Mil Quinientos Cincuenta y Seis con 57/100) respecto del Sumario N° M 1814/2019 equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 01 y 02/2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° del C.T.P.

Por su parte, la Resolución N° D 137/21 del 08/11/2021 (Expte. D.G.R. N° 15943/376/D/2020) impone dos sanciones por infracciones materiales respecto

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

del período fiscal 2019, estableciendo en su art. 2° una multa por \$3.032.859,48 (Pesos Tres Millones Treinta y Dos Mil Ochocientos Cincuenta y Nueve con 48/100) respecto del Sumario N° M 208/2021 equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por periodo fiscal 2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86° del C.T.P. y una multa por \$1.516.429,74 (Pesos Un Millón Quinientos Dieciséis Mil Cuatrocientos Veintinueve con 74/100) respecto del Sumario N° A 208/2021 equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 03 a 12/2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85° del C.T.P. En referencia al aspecto subjetivo del tipo infraccional, considero que a través de lo descripto precedentemente queda demostrada la conducta dolosa en el incumplimiento de las obligaciones materiales correspondientes al periodo anual 2019, existiendo razones suficientes, más allá de las presunciones establecidas por el art. 88 para la imputación efectuada por el Fisco.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P. aplicadas a los anticipos 01 y 02/2019 (Resolución N° D 86/21 del 20/07/21) y 03 a 12/2019 correspondientes al 100% del gravamen omitido en las posiciones mencionadas (Resolución N° D 137/21 del 08/11/2021).

En conclusión y atento a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 83/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia confirmarla en todos sus términos; **2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 84/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2017 mediante Acta de Deuda N° A 1812/2019 (art. 1°); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2017 mediante Sumario N° M 1812/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$1.554.578,36 (Pesos Un Millón Quinientos Cincuenta y Cuatro Mil Quinientos

Setenta y Ocho con 36/100) (art. 2º) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° A 1812/2019 respecto a los anticipos 3 a 12/2017 (art. 3º); **3) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 85/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2018 mediante Acta de Deuda N° A 1813/2019 (art. 1º); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2018 mediante Sumario N° M 1813/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$2.213.464,76 (Pesos Dos Millones Doscientos Trece Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro con 76/100) (art. 2º) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° A 1813/2019 respecto a los anticipos 1 a 12/2018 (art. 3º); **4) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 86/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Anticipos 01 y 02/2019 mediante Acta de Deuda N° A 1814/2019 (art. 1º) y **II- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° M 1814/2019 respecto a los anticipos 01 y 02/2019 (art. 2º) y **5) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 137/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 08/11/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2019 mediante Acta de Deuda N° A 208/2021 (art. 1º); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2019 mediante Sumario N° M 208/2021 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$3.032.859,48 (Pesos Tres Millones Treinta y Dos Mil Ochocientos Cincuenta y Nueve con 48/100) (art. 2º) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

impuesta mediante Sumario N° A 208/2021 respecto a los anticipos 03 a 12/2019 (art. 3°). Así Voto.

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,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

#### RESUELVE:

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **"AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L."** CUIT N° **30-70948541-1** contra la Resolución N° D 83/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia confirmarla en todos sus términos en virtud a los considerandos que anteceden;

**2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **"AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L."** CUIT N° **30-70948541-1** contra la Resolución N° D 84/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2017 mediante Acta de Deuda N° A 1812/2019 (art. 1°); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2017 mediante Sumario N° M 1812/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$1.554.578,36 (Pesos Un Millón Quinientos Cincuenta y Cuatro Mil Quinientos Setenta y Ocho con 36/100) (art. 2°) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° A 1812/2019 respecto a los anticipos 3 a 12/2017 (art. 3°);


**3. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **"AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L."** CUIT N° **30-70948541-1** contra la Resolución N° D 85/21 emitida por la Dirección General de

Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2018 mediante Acta de Deuda N° A 1813/2019 (art. 1°); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2018 mediante Sumario N° M 1813/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$2.213.464,76 (Pesos Dos Millones Doscientos Trece Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro con 76/100) (art. 2°) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° A 1813/2019 respecto a los anticipos 1 a 12/2018 (art. 3°).



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**4) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 86/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Anticipos 01 y 02/2019 mediante Acta de Deuda N° A 1814/2019 (art. 1°) y **II- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° M 1814/2019 respecto a los anticipos 01 y 02/2019 (art. 2°); **5) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "AREVALO SERVICIOS SOCIALES S.R.L." CUIT N° 30-70948541-1 contra la Resolución N° D 137/21 emitida por la Dirección General de Rentas de fecha 08/11/21 y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2019 mediante Acta de Deuda N° A 208/2021 (art. 1°); **II- CONFIRMAR** la sanción aplicada al periodo fiscal 2019 mediante Sumario N° M 208/2021 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. por el importe de \$3.032.859,48 (Pesos Tres Millones Treinta y Dos Mil Ochocientos Cincuenta y Nueve con 48/100) (art. 2°) y **III- DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta mediante Sumario N° A 208/2021 respecto a los anticipos 03 a 12/2019 (art. 3°).

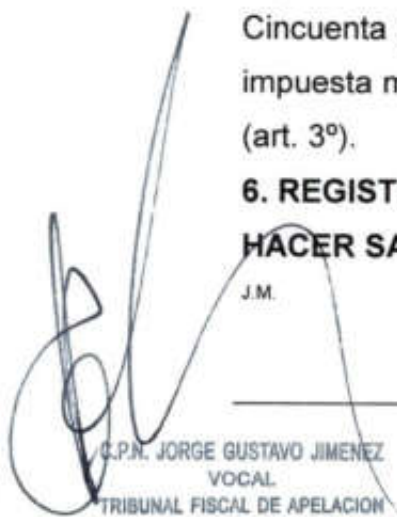


Dr. JORGE E. POSSE POSSESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**6. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

J.M.



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

DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION