

SENTENCIA N° 212 /2023

Expte. N° 125/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los/1... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA SANIDAD ARGENTINA S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 125/926/2022, y Expte. D.G.R Nro. 13782/376/O/2019;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 610 del expediente N° 13782/376/O/2019 el Sr. Ricardo Gandolfi, apoderado del contribuyente, "**OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA SANIDAD ARGENTINA**" CUIT N° 30-67923210-6, interpone Recurso de Reconsideración en contra de la Resolución N° A 133/22 de fecha 11/01/2022 obrante a fs. 607 de ese expediente, mediante la cual se resuelve NO HACER LUGAR al pedido de devolución efectuado por la firma.

En dicho recurso, el recurrente solicita que se proceda a revocar y dejar sin efecto la Resolución atento a que ésta constituye un acto administrativo nulo y carente de todos los elementos imprescindibles para conferir validez.

Sostiene que la Resolución no se ajusta a los hechos de acuerdo a lo aportado como documentación respaldatoria en mail del día 23/11/2021. Que la respuesta brindada en ese mail fue como consecuencia de haberse requerido la misma pregunta en otras oportunidades.

Finalmente, se agravia que el trámite de devolución que obra en estos autos lleva 2 años y 8 meses de gestión, tiempo en el cual cumplió con todos los requerimientos notificados, por lo que resulta incorrecto que la Autoridad de

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

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

Aplicación afirme que el contribuyente no ha dado cumplimiento a sus obligaciones formales (art. 104 inc.4).

II. A fojas 618/622 del Expte. N° 13782/376/O/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

En primer lugar, sostiene la D.G.R que el acto administrativo es plenamente eficaz y cumple con todos los preceptos legales y doctrinarios exigidos.

Respecto al agravio del recurrente en la aplicación del art. 104 inc, 4 del C.T.P, la Autoridad de Aplicación manifiesta que de la documentación aportada se observa que en sus Estados Contables posee otros ingresos no declarados y que se encuentran gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral. En razón de ello, intimó al contribuyente a que justifique las observaciones mencionadas, sin dar cumplimiento con lo requerido en contradicción con lo dispuesto por el art. 104 inc. 4 del C.T.P que establece: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial los contribuyentes y responsables están obligados a: 4. Contestar, informar o aclarar por pedido de la Autoridad de Aplicación con respecto a declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que a juicio de ella puedan constituir hechos imponibles"*.

Manifiesta que a fs. 617 la sección de Convenio Multilateral emite un nuevo informe del cual se desprende que la firma continúa sin declarar ingresos que se encuentran gravados por el Impuesto como ser: recursos por cuotas adherentes, recursos por servicios médicos y farmacéuticos, ingresos financieros originados por intereses ganados en plazo fijo.

También del informe surge que persisten los puntos informados a fs. 605 (reverso) en cuanto a la falta del cálculo del coeficiente unificado para todas las jurisdicciones, puesto que los formularios CM05 de los periodos 2013 a 2019 fueron presentados en cero, en tanto que por su actividad debió realizar el cálculo de los mismos.

Por ello, el informe concluye que persisten las causales para el rechazo de la solicitud efectuada.

Seguidamente, transcribe los requisitos exigidos por la RG 90/16 concluyendo que el rechazo obedeció a que no cumplió los requisitos establecidos en la mencionada norma ni con lo dispuesto por el art. 104 inc. 4 del C.T.P.

Por lo expuesto, considera que corresponde rechazar el Recurso de apelación interpuesto.

III. A fojas 20/21 del expediente N° 125/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y 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 primer lugar, es importante destacar que el principio del informalismo a favor del administrado es uno de los aspectos fundamentales del procedimiento. Consiste en la dispensa a los administrados de cumplir con las formas no esenciales, es decir, aquellas que no están exigidas por el orden público administrativo. Su aplicación impide que el particular pierda un derecho por el incumplimiento de un deber formal, con lo que obliga a la Administración a optar por la solución más favorable para aquel. En definitiva, se propugna un equilibrio entre la acción administrativa que no puede ser entorpecida y el derecho de los administrados a no encontrarse sometidos a rigorismos que los perjudiquen, porque sería inconstitucional negar una solución al particular por causas meramente formales.

En concordancia de lo expuesto es que el recurso de reconsideración presentado por el contribuyente, será tratado como recurso de apelación, ello por cuanto el C.T.P. en su artículo 142° y 143°, relacionado con acciones de repetición, sólo admite el recurso de apelación ante este tribunal, como agotamiento de la vía administrativa.

Con respecto a la nulidad que pretende del acto administrativo, el recurrente manifiesta que la Resolución carece de todos los elementos imprescindibles que debe tener un acto administrativo. Sin embargo, considero que la Resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos exigidos por el art. 43 de la Ley de Procedimiento administrativo, en tanto emana de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

autoridad competente, demuestra las circunstancias de hecho y derecho en que se funda la decisión, el objeto es cierto y física y jurídicamente posible, observó el procedimiento pertinente en tanto se cumplió con el debido proceso adjetivo y el dictamen jurídico previo, se exterioriza la motivación del acto por cuanto se observa la relación existente entre los hechos y los fundamentos, no persigue un fin distinto de los que justifican el acto, su causa y objeto, y cumple con los requisitos de forma tal como emanar de un instrumento idóneo, se manifiesta por escrito, indicando lugar y fecha en que se dicta, y con la firma de la autoridad emisora.

En razón de ello, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad del Acto Administrativo.

En lo que respecta a la cuestión de fondo, el apelante se agravia que en la Resolución impugnada el Fisco le haya atribuido falta de cumplimiento a sus obligaciones formales (art. 104 inc. 4 C.T.P), manifestando a su favor, que ha cumplimentado todos los requerimientos notificados acompañando una gran cantidad de documentación.

Al respecto, de las constancias de autos puede verificarse el cumplimiento del contribuyente a los requerimientos efectuados por la Autoridad de Aplicación. No obstante lo que el Fisco expresa es la falta de justificación de los motivos por los cuales declara la totalidad de los ingresos como "Servicios de asociaciones n.c.p" cuando del análisis de los Estados Contables se observa que posee otros ingresos no declarados y gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tales como "recursos por cuotas de adherentes" y "servicios médicos y farmacéuticos".

En respuesta a ello, el contribuyente manifiesta ya haber aportado la documentación pertinente.

A más de ello, se observa que dentro de los Estados Contables de los años 2017 y 2018 aportados, la firma incluye en el Anexo F, otros ingresos gravados por el impuesto así como un "Anexo C – Activos Inversiones" con los ingresos obtenidos por depósitos a plazo fijo cuyo valor al 31/12/2017 asciende a la suma de \$72.352.349,82 (fs. 227) y \$179.384.471,28 al 31/12/2018 (fs. 195).

Si bien como expresa el apelante, la D.G.R declaró a la Obra Social exenta del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la Resolución N° E 242/11 aportada a fojas 27/28 del presente expediente resuelve claramente DECLARAR a la

OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA SANIDAD ARGENTINA CUIT N° 30-67923210-6 EXENTA del pago en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral padrón N° 901-189892-0, **únicamente en relación a los ingresos obtenidos por los aportes y contribuciones previstos en el art. 16 de la Ley N° 23.660 –Ley de Obras Sociales- y sus modificatorias**, en virtud a lo establecido en el artículo 208 inciso 9 del C.T.P (el destacado me pertenece). De allí que todo ingreso que se obtenga de fuente distinta a los aportes de los trabajadores y contribuciones de los empleadores, resultan gravadas por el impuesto.

Respecto al tratamiento de los Intereses obtenidos de depósitos a plazo fijo, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán emitió el Dictamen del 30/05/2011 que establece:

"1.- Los intereses provenientes de los depósitos a plazo fijo obtenidos por sociedades anónimas, se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto la exención prevista en el inciso 10 del artículo 228 del Código Tributario Provincial "...rige únicamente para personas físicas y sucesiones indivisas".

2.- Tales ingresos deberán tributar bajo el código de actividad 659990 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." del Nomenclador de Actividades y Alícuotas, resultando de aplicación la alícuota del 5,5%.(actual 9%)

Si bien el nombre "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." no hace alusión expresa a los intereses provenientes de las operaciones bajo análisis, es menester aclarar que conforme a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CLANAE-1997) el código 659990 incluye las inversiones en valores mobiliarios tales como la inversión en acciones, títulos, obligaciones, u otros instrumentos financieros; condición esta última, la de instrumento financiero, que revisten los certificados de plazo fijo conforme surge de los considerandos del Decreto Nacional (PEN) N° 1047/2005, donde se expresa: "...Que se considera oportuno y adecuado el ingreso a los sistemas de negociación de las entidades autorreguladas de la República Argentina de instrumentos financieros del mercado monetario, como los certificados a plazo fijo emitidos por entidades financieras, aprovechando su tradicional difusión entre el público...".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En contradicción a lo expuesto, el contribuyente declara sus ingresos en la actividad "Servicios de asociaciones n.c.p" sin considerar lo dispuesto por el Dictamen transcrito precedentemente y en consecuencia, el saldo a favor de \$3.300.000 cuya devolución se pretende no es correcto.

En este sentido, y en virtud de lo expuesto, considero que deviene procedente la imputación del Fisco del art. 104 inc. 4 del C.T.P en el momento en que este expresa: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial los contribuyentes y responsables están obligados a: 4. Contestar, informar o aclarar por pedido de la Autoridad de Aplicación con respecto a declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que a juicio de ella puedan constituir hechos imponibles"*.

En adición, se debe destacar que la RG 90/16 que establece los requisitos para la devolución de las sumas abonadas indebidamente o en exceso expresa –en lo que aquí interesa- en su art. 5 que: *"Cuando el saldo favorable emerja de una declaración jurada original o rectificativa, juntamente con la solicitud de devolución impetrada deberá suministrarse y acompañarse la información y la documentación que en cada caso corresponda, en fotocopia o soporte óptico (CD), que a continuación se indica: 2. Tratándose de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral, de corresponder, papeles de trabajo del cálculo del coeficiente unificado del Convenio Multilateral por los períodos indicados en el punto anterior, correspondiente a la jurisdicción Tucumán, acompañados de un listado detallado de las operaciones de ventas incluidas en el monto de ingresos considerados para dicho cálculo"*.

En el caso de autos se trata de un contribuyente inscripto en Convenio Multilateral cuya actividad se encuadra en el Régimen General –art.2.- del mencionado convenio debiendo por tanto, realizar el cálculo del coeficiente unificado a fin de atribuir correctamente a cada jurisdicción la proporción de base imponible que le corresponda. Dichos coeficientes no fueron calculados por el contribuyente en tanto se verifica que los CM05 de los años 2013 a 2019 fueron presentados en

cero, atribuyendo de forma directa a la jurisdicción Tucumán una Base Imponible que tampoco puede ser verificada.

En consecuencia, y teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, corresponde resolver: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA SANIDAD ARGENTINA, CUIT N° 30-67923210-6** en contra de la Resolución N° A 133/22 de fecha 11/01/2022, emitida por la Dirección General de Rentas, y en consecuencia **RECHAZAR** la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA SANIDAD ARGENTINA, CUIT N° 30-67923210-6** en contra de la Resolución N° A 133/22 de fecha 11/01/2022, emitida por la Dirección General de Rentas, y en consecuencia **RECHAZAR** la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- 2) **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

HACER SABER

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



[Handwritten signature]

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

[Handwritten signature]

C.P.N JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

[Handwritten signature]

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

[Handwritten signature]

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION