

**SENTENCIA N°:**        /2023

**Expte. N°:** 133/926/2021

4 cm

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ..... días del mes de ..... de 2023 se reúnen los Señores miembros **del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“SWISS MEDICAL S.A. S/ RECURSO DE APELACION”**, Expte. N° 133/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 13904/376/D/2019).

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

**El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:**

**I.-** A fs. 1980/1984 del Expediente (D.G.R.) N° 13904/376/D/2019, el contribuyente SWISS MEDICAL S.A. (C.U.I.T. N° 30-65485516-8), a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 27/21, N° D 28/21, N° D 29/21 y N° D 30/21, de fecha 25/02/2021 obrantes a fs. 1960/1978 del mismo expediente.

Mediante Resolución N° D 27/21 se resolvió RECHAZAR la impugnación presentada por la firma al Acta de Deuda N° A 1807-2019, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral (Período Fiscal 2016), confirmándose la misma; HACER LUGAR al descargo presentado por el Sumario instruido N° M 1807-2019 y DEJAR SIN EFECTO el mismo.

Por Resolución N° D 28/21 se resolvió RECHAZAR la impugnación presentada por la compañía al Acta de Deuda N° A 1808-2019, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (Período Fiscal 2017), confirmándose la misma; RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° A 1808-2019 por configuración de la infracción contenida en el artículo 85° del C.T.P. y APLICAR a la firma una multa de \$416.334,80 (pesos cuatrocientos dieciséis mil trescientos treinta y cuatro con 80/100), equivalente al 50% del gravamen omitido, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 85° del citado texto legal, respecto a los anticipos 07 a 12/2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 1808-2019 y conforme planilla denominada **“BASE**

*PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1808-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1808-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”, mientras que dispuso EXCLUIR de dicho sumario los anticipos 03 a 06/2017; asimismo, resolvió RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 1808-2019 por configuración de la infracción contenida en el artículo 86° inc. 1 del C.T.P. y APLICAR a la empresa una multa de \$3.066.898,92 (Pesos tres millones sesenta y seis mil ochocientos noventa y ocho con 92/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 86° del C.T.P., respecto del período fiscal 2017 contenido en el Acta de Deuda N° A 1808-2019 y conforme planilla denominada “*BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1808-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1808-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”.

Conforme Resolución N° D 29/21 se resolvió RECHAZAR la impugnación presentada por la firma al Acta de Deuda N° A 1809-2019, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (Período Fiscal 2018), confirmándose la misma según “*PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1809-2019 ACTA DE DEUDA N°: A 1809-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”; INTIMAR por medio de este acto al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del ACTA DE DEUDA N° A 1809-2019 conforme nueva planilla denominada “*PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1809-2019 ACTA DE DEUDA N°: A 1809-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”; RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario instruido N° A 1809-2019 por configuración de la infracción contenida en el artículo 85° del C.T.P. y APLICAR a la compañía una multa de \$1.009.103,68 (pesos un millón nueve mil ciento tres con 68/100), equivalente al 50% del gravamen omitido, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 85° del C.T.P., respecto a los anticipos 01 a 11/2018 contenido en el Acta de Deuda N° A 1809-2019 y conforme planilla denominada “*BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1809-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1809-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”, mientras que dispuso EXCLUIR de dicho sumario el anticipo 12/2018; DECLARAR ABSTRACTO el pronunciamiento respecto del descargo presentado por el contribuyente al Sumario instruido N° M 1809-2019 (período fiscal 2018) por la

infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P. y DEJAR SIN EFECTO el mismo.

Mediante Resolución N° D 30/21 se resolvió RECHAZAR la impugnación presentada por la firma al Acta de Deuda N° A 1810-2019, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (Período Fiscal 2019), confirmándose la misma según “*PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1810-2019 ACTA DE DEUDA N°: A 1810-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”; INTIMAR al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del ACTA DE DEUDA N° A 1810-2019 conforme nueva planilla denominada “*PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1810-2019 ACTA DE DEUDA N°: A 1810-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”; HACER LUGAR al descargo presentado por el Sumario instruido N° M 1810-2019 y DEJAR SIN EFECTO el mismo.

II.- En su recurso interpuesto el día 23/03/2021 ante la D.G.R., el presentante plantea, en primer término, la improcedencia de la pretensión fiscal al asegurar que, en el caso, no hay actividad de seguros. En este sentido, manifiesta que las resoluciones confirman el ajuste realizado en las actas de deuda a partir de las determinaciones efectuadas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al pretender que la firma 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. La razón esgrimida es que el nomenclador de actividades incluye dentro de la actividad de seguros de la salud a la medicina prepaga.

Expresa que dicha interpretación forzada se da en el marco de la medicina prepaga prestada en forma de seguro de salud, situación que afirma no se verifica en el caso, ya que la empresa presta servicios relacionados con la salud humana en forma propia. Considera que la D.G.R. realiza una subsunción de la medicina prepaga dentro de una prestación de seguro de salud, soslayando que para ello dichos contratos de medicina deben ser realizados en forma de seguro.

Manifiesta que prueba de ello resulta del nomenclador que invoca el Organismo Fiscal: el código de actividad 661110 corresponde al de seguro de salud que incluye en él a la medicina prepaga, lo cual afirma no es el caso de la empresa.

Destaca que la sociedad presta servicios relacionados con la salud humana por cuenta propia. Así, el contrato se circunscribe a que una parte, a cambio de una suma periódica de dinero se compromete a atender la salud del usuario

garantizando la obtención del servicio médico con recursos humanos y materiales propios.

Considera que no puede hablarse de un encuadramiento dentro de una actividad de seguros, incluyendo a la medicina prepaga prestada en forma de seguro de salud, pues la actividad ejercida es realizada a través de sus propios médicos, atendiendo la salud del afiliado en forma directa o mediante una red de profesionales e instituciones con las que haya contratado a tal efecto. Señala que, en ambos casos hay una obligación de atender la salud del beneficiario, es decir que el servicio de salud lo concreta Swiss Medical S.A. y no un tercero.

Remarca que, en el seguro de salud no hay una prestación posterior una vez que se produce el resarcimiento ante el daño o cuando se cumplimenta la prestación convenida ante el evento previsto. La función del seguro se acaba con la suma de dinero que se entrega para cubrir los gastos médicos ante el acaecimiento del hecho previsto en el contrato (enfermedad en este caso).

Expresa que, al tratarse de prestaciones médicas realizadas por cuenta propia, las obligaciones que asume la sociedad no se circunscriben al acontecimiento incierto y ajeno a la voluntad de las partes cual es un siniestro (enfermedad), sino que es facultad de los asociados el solicitar y efectuar consultas en forma preventiva o simplemente cuando lo requieran. En efecto, sostiene que no puede ser un seguro de salud porque éste sólo prevé en las obligaciones a cargo del asegurador la de resarcir o de cumplir con determinada prestación ante el siniestro (enfermedad) y en las prestaciones médicas (en el caso de Swiss Medical), las obligaciones a cargo son más amplias y comienzan desde que lo requiere el afiliado sin tener una enfermedad preexistente.

Por otra parte, alega que el ajuste realizado a la compañía 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 asistenciales*, sin considerar que se trate de *medicina prepaga* o de *seguro de salud* –aquella está subsumida en el mismo código de actividad de ésta última-, expresa que a la base imponible debieron deducirse los costos de *las primas de seguros destinadas a reservas matemáticas y de riesgos en curso, reaseguros pasivos y siniestros y otras obligaciones con asegurados*, ello por aplicación de lo previsto en el artículo 224° inciso 3) del C.T.P.

Sin embargo, manifiesta que las resoluciones consideran que el artículo referido es exclusivo para las compañías de seguro sin tener en cuenta que lo que se está ajustando, precisamente, son ingresos derivados de una actividad de seguros de salud en la que incluye a la medicina prepaga. Sostiene que si la sociedad presta un servicio de seguro según la D.G.R., también debe tributar en la misma medida que las compañías de seguro y reaseguros. En efecto, señala que no pueden considerarse dentro de la base imponible ajustada todos los ingresos que había declarado por *servicios de prestaciones médicas* sin discriminar los costos o erogaciones efectuados según el artículo 224° inciso 3).

Remarca que la resolución comete un severo error que expone la contradicción del ajuste, sostiene que dicho artículo no sería aplicable al caso porque sólo correspondería su aplicación a las compañías de seguro, mientras que la recurrente sería una empresa de medicina prepaga. Sin embargo, indica que es la propia D.G.R. la que le asigna el código de actividad correspondiente al seguro de salud, prestación de servicio que sólo puede concretar una compañía de seguros. Señala que, infructuosamente, la Autoridad de Aplicación afirma 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. Por el contrario, el código de actividad 661110, consignado en la planilla del acta de deuda, corresponde al de *seguro* dentro del cual se encuentra *incluida* la medicina prepaga.

Así, sostiene que si para el Fisco la medicina prepaga está incluida como una actividad de seguro, advendría para ella aplicable el artículo 224° inciso 3) porque sólo podría ser consumada por una compañía de seguros.

En otro punto, la recurrente asegura que el análisis de las resoluciones apeladas sobre la pericia contable producida en la etapa impugnatoria es superficial. En este sentido, destaca que en ningún momento la pericia fue objetada, tanto en sus puntos de pericia como en su contenido.

Manifiesta que las resoluciones señalan que la pericia *no identifica cuales son los gastos, equipamiento, insumos y demás ítems a los que se refiere de forma vaga y sin observarse un análisis concreto efectuado ni indicar la fuente de información para arribar a dicha conclusión, por lo que resulta carente de valor técnico.*

No obstante ello, afirma que la pericia responde a los puntos propuestos y no objetados por la D.G.R. oportunamente. Es decir que, preguntado el perito sobre si la sociedad presenta gastos vinculados a la prestación del servicio de salud realizados directamente por Swiss Medical S.A., la perito dictaminó que efectivamente la sociedad presenta en sus registros contables gastos vinculados a la prestación de servicios de salud por cuenta propia. Expresa que el informe pericial indica claramente cuál fue la información examinada para concluir que hay gastos por servicios de salud prestados por la recurrente.

Considera que la pericia contable vale mientras no se pruebe lo contrario. Aclara que el contador público realizó la misma en base a los Estados Contables, los cuales no han merecido objeciones por parte del Organismo Fiscal.

Señala que 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 Contables de la sociedad, los gastos vinculados a la prestación de servicios médicos por propios medios. El perito contador público realizó la certificación en base a la compulsa de la documentación contable de la firma, la cual no ha merecido tacha de adulterada o ilegal, ni objeciones por parte de la Administración.

Asimismo, agrega que la pericia contable producida demuestra que la base imponible determinada por la D.G.R. estaría mal conformada si la actividad de Swiss Medical S.A. fuere la de seguro de salud.

Mediante otro de sus agravios, la recurrente plantea que el saldo de la declaración jurada anual consignado por el Organismo Fiscal respecto del período fiscal 2017 es inexistente o de una construcción falsa. En efecto, afirma que la Autoridad de Aplicación construye el saldo de la declaración jurada anual consignando sólo los anticipos en los que resultó saldo a favor del Fisco, sin considerar ninguno de aquellos en los que resultó saldo a favor del contribuyente. Manifiesta que, si bien la declaración jurada anual expresa los saldos totales de los anticipos, así indica que la recurrente tuvo saldos a su favor contra un saldo a favor de la D.G.R., por lo que resulta inexplicable el importe que se le reclama.

Remarca que la propia R.G. N° 104/12 establece que *el ingreso de dichos anticipos podrá ser exigido hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de la presentación de la*

*misma, cuando ésta fuera posterior.* Señala que el importe reclamado por la D.G.R. -\$1.533.449,46- no es más que la sumatoria de los anticipos que, además, es improcedente por cuanto el saldo de la declaración jurada anual no es otro que el resultante del último anticipo – no puede adeudarse más que éste último-, tal como lo expresa la planilla de liquidación anexa a la Resolución N° 28/21, es decir, \$166.314,80.

La recurrente también alega que los intereses resarcitorios reclamados en el Acta de Deuda N° A 1808-2019 –confirmada por la Resolución N° D 28/21 por \$541.280,56 y los intereses reclamados en la planilla anexa de la Resolución N° D 29/21 por \$895.238,08 son manifiestamente improcedentes.

Sostiene que la D.G.R. reclama intereses por impuesto que no se adeuda, es decir, no hay deuda capital que devengue intereses pues hay saldo a favor en el total anual del año 2017. Por su parte, en el caso del período 2018, la Resolución N° D 29/21 indica que el impuesto a pagar es \$0,00 y que el nuevo saldo a favor de la sociedad en el anticipo 12/2018 es \$5.674.239,03. Manifiesta que resulta improcedente que se adeude intereses de un impuesto que finalmente no da resultado a ingresar y cuando el último anticipo presenta saldo favorable. Afirma que si no se debe el capital tampoco se deben los intereses.

Además, plantea la improcedencia de las multas. Señala que la Resolución N° D 28/21 dispone aplicar dos multas: una por el art. 85° de \$416.334,80 por anticipos 7 a 12/2017 y otra por el art. 86° por \$3.066.898,82, por el período fiscal 2017.

Sin embargo, afirma que las mismas son nulas porque se basan en la diferencia de un impuesto a ingresar que no existe. Detalla que la multa del art. 86° se calculó en base a la diferencia entre el impuesto determinado -\$5.515.836,00- y el impuesto declarado -\$3.981.936,61- dando como resultado la diferencia de impuesto -\$1.533.449,46 – a la que le aplicó la sanción de dos veces el impuesto supuestamente omitido, sin considerar que, si pretende aplicarse la multa sobre la declaración jurada anual, el saldo de ésta era igual al de la última posición de ese período, es decir \$166.314,80.

En este sentido, se refiere a lo previsto en el artículo 229° del C.T.P., norma que dispone: *“El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la*

*Dirección General de Rentas. **Tratándose de contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral, los anticipos y el pago final serán mensuales y tendrán el carácter de declaración jurada con vencimiento en fecha a determinar por la Comisión Arbitral prevista en el Convenio citado. Esta fecha se trasladará al primer día hábil posterior cuando el adoptado con carácter general fuera inhábil***".

Manifiesta que el impuesto se estructura sobre la base de anticipos que se van liquidando mensualmente, sobre base cierta, a cuenta de un impuesto anual, pero que ya fue ingresado en los anticipos de cada mes. Indica que, respecto al último anticipo, si presenta saldo a favor del contribuyente es porque se compuso de la sumatoria de todos los anticipos anteriores en los cuales el impuesto ingresado es superior al impuesto determinado. Destaca que Swiss Medical S.A., en el anticipo 12/2017 presenta saldo de \$166.314,80, por lo tanto afirma que es imposible que se haya materializado la defraudación del impuesto.

Señala que los argumentos expresados anteriormente también proceden respecto a la multa del artículo 85° del C.T.P., indica que la multa se aplica en base a los anticipos 07 a 12/2017 pero sin considerar que la declaración jurada anual ya se encontraba presentada. Cita jurisprudencia al respecto.

Remarca que la D.G.R. aplica una multa por anticipos que no son exigibles al haberse vencido el plazo del término general del gravamen pretendiendo sancionar una conducta atípica. Expresa que si ya no puede exigirse los anticipos, debe reclamarse el saldo de impuesto, que para el Organismo Fiscal es el saldo de \$166.314,80, en el peor de los casos.

Mediante otro planteo, el contribuyente alega la nulidad de las multas impuestas en la Resolución N° D 28-21. En relación a ello, afirma que la nulidad es evidente puesto que la multa se aplica dos veces por el mismo hecho. Así, señala que por los anticipos 7 a 12/2017 se está aplicando dos multas, una por la supuesta defraudación cometida en el período 2017 anual y otra por presunta falta de presentación o por ser inexactas las declaraciones juradas de los períodos 7 a 12/2017. Por lo dicho, surge clara la violación al principio non bis in idem consagrado en el artículo 18° de la Constitución Nacional.

Manifiesta que el objeto de la conducta sancionada es idéntico en los dos sumarios, correspondiendo las diferencias reclamadas a anticipos del mismo

período. Expresa que no puede sostenerse que por los anticipos que se calculan sobre base cierta simplemente se omitió el pago y que en el período fiscal anual hubo una defraudación, cuando esta última resulta de la suma de todos los anticipos.

Indica que el impuesto se estructura a partir de anticipos que sumados dan el impuesto anual. Si hay diferencia de impuesto debe reclamarse el anticipo –si no está vencido el término anual del gravamen- o el saldo de impuesto anual, pero este último se compone a partir de la sumatoria de anticipos ya ingresados.

Sostiene que el hecho a penalizar es materialmente uno solo. No hay dos momentos en que se comete la infracción. La multa aplicada en el período anual 2017 por el artículo 86° no puede ser aplicada al mismo tiempo que se aplica la sanción del artículo 85°, toda vez que la sumatoria de los anticipos conforman el impuesto anual.

Asimismo, plantea la improcedencia de la multa del artículo 85°, aplicada respecto de los anticipos 1 a 11/2018.

Fundamenta lo sostenido al afirmar que, en el caso, se reclama diferencia de impuesto por anticipos que no son exigibles. En efecto, manifiesta que desde el vencimiento del término general del gravamen no se adeudan los anticipos sino el saldo de impuesto a pagar conformado por la sumatoria de todos los anticipos anteriores. Lo resultante es que la diferencia de impuesto surgida a partir de anticipos inexigibles deriva en la pretensión de sancionar una conducta que no es antijurídica.

Otro de los fundamentos expuestos es que el contribuyente presenta saldo favorable en el impuesto y tal es así que el anticipo 12/2018 fue excluido de la base de cálculo de la multa. Sin embargo, considera que también deben excluirse del cálculo de la multa a los anticipos 1 a 11/2018 al no haber impuesto adeudado. Destaca que el artículo 85° del C.T.P. dispone que la sanción se conformará con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente. Afirma que en el caso no existe gravamen dejado de pagar. La resolución D 29-21 indica que no hay impuesto a pagar y señala que hay saldo favorable del contribuyente, es decir no hay tributo adeudado que dé origen a la multa del artículo referido.

Así, sostiene que la multa de \$1.009.103,68 debe dejarse sin efecto por presentar vicios manifiestos que impiden la subsistencia misma de la multa como acto administrativo válido.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia, se deje sin efecto el ajuste y se ordene el archivo de las actuaciones.

III.- A fs. 01/07 del Expediente N° 133/926/2021 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recuso deducido y la confirmación de las resoluciones apeladas.

En primer término, respecto al planteo de la recurrente alegando la improcedencia de la pretensión fiscal al argumentar que en el caso no existe actividad de seguros, considera que la apelante hace una lectura errada de la determinación practicada y la normativa aplicable.

Sostiene que no existe confusión alguna por su parte respecto de cuál es la actividad realizada por Swiss Medical S.A. (Medicina Prepaga) y su encuadre dentro del Nomenclador de Actividades del Organismo, el que considera dentro de los Seguros de Salud a la Medicina Prepaga y dispone allí la alícuota a aplicar para el código asignado. Así, afirma que surge inequívocamente que la D.G.R. verificó y encuadró a la actividad desarrollada por la apelante como “Medicina Prepaga” por lo que resulta incorrecta la interpretación que el presentante hace al decir que la Autoridad de Aplicación considera que su actividad es la de seguros. En efecto, señala que la actividad verificada y considerada para el presente caso es la de Medicina Prepaga, prevista en el mencionado nomenclador en el código 661110 el cual, reitera, incluye dicha actividad, conforme fuera indicado en el fundamento de las actas de deuda.

Remarca que bajo ningún concepto la D.G.R. enmarca la actividad desarrollada por la impugnante como la de una “Compañía de Seguro”, ni tampoco como “Servicios relacionados con la salud humana” sino como “Medicina prepaga” tal como la presentante lo manifestó a lo largo de las actuaciones administrativas.

Indica que consta en autos el informe final de inspección a fs. 1562/1569, donde se indica lo siguiente: *“Por lo antes detallado y teniendo en cuenta: 1- que el*

*sujeto verificado manifiesta, en reiteradas oportunidades (información corroborada por Circularizaciones realizadas a clientes de la firma) que: A) se encuadra en la ley nacional N° 26682 (medicina prepaga), la cual establece en el Artículo N° 2: ‘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’. B) La actividad principal consiste en brindar a sus afiliados servicios de medicina prepaga.*

*2- que en las RG N° 72/1999 (C.A.) –para los períodos fiscales 2016 a 2017- y RG N° 07/2017 (C.A.) – para los períodos fiscales 2017 a 2018- la Comisión Arbitral establece el Nomenclador vigente, en el cual describe que para los contribuyentes que presten servicios de medicina pre-paga corresponde utilizar la Actividad ‘Servicios de Seguros de Salud (Código 661110)’.*

*Es que la base imponible declarada por el contribuyente a la actividad ‘Servicios Relacionados con la Salud Humana N.C.P. (Código 851900)’ correspondería asignarse a la actividad ‘Servicios de Seguros de Salud (Código 661110)’.*

*Al respecto además se expuso en las actas de deuda (fs 1679/1729) “Que el Instituto Nacional de Estadística y Censo (INDEC), en el marco de la Ley N° 17.622, pone en vigencia el Clasificador Nacional de Actividades Económicas el cual contiene los códigos de las distintas ramas de actividades económicas aplicables en la República Argentina, el cual fue tomado como base para la confección del nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecidos por la Ley Impositiva N° 8467 y sus modificatorias en su Art. 7°.*

*- Que según el Clasificador Nacional de Actividades Económicas la actividad de Servicios de Medicina pre-paga se encuentra incluido dentro del rubro ‘Servicios de Seguros de Salud’.*

- Que la Res. Gral. N° 72 de fecha 12/07/1999 de la Comisión Arbitral, en su Art. 1° aprueba el Anexo II 'CUACM N° 661110 a la actividad 'Servicios de Seguros de Salud' haciendo la observación que la misma incluye a la medicina prepaga. (...)
- Que en consecuencia la actividad exteriorizada por la firma en las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral presentadas en el sistema SIAPRE de éste Organismo 'Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.' (CUACM 851900), 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° 8.467 y sus modificatorias”.

Por lo expuesto, manifiesta que no se observan errores en la determinación en cuanto al encuadre de la actividad ejercida por el contribuyente la que se encuentra incluida en el Nomenclador de Actividades en el código de los Servicios de Seguros de Salud.

En segundo término, se refiere al planteo mediante el cual la recurrente se agravia respecto a la consideración de una base imponible incorrecta por parte de la D.G.R., al sostener que si para el Fisco la medicina prepaga está incluida como una actividad de seguro, le sería aplicable lo dispuesto por el artículo 224° inc. 3 del C.T.P.

En relación a ello, aclara que la base imponible determinada, conforme se consignó en las actas de deuda, es la que surge de las declaraciones juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral, presentadas en el sistema SIAPRE ante la D.G.R. por la propia firma. Asimismo, expresa que, habiéndose verificado que la actividad desarrollada por la compañía es “medicina prepaga”, corresponde determinar la base de cálculo del tributo conforme lo establecido en el artículo 221° del C.T.P.: “*Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada (...)*”, por lo que considera no resulta correcta la interpretación del contribuyente respecto a que deberían aplicarse las disposiciones del inciso 3 artículo 224° del C.T.P., que expresamente se refiere a las compañías de seguros y/o reaseguros; por lo que afirma no le asiste razón al apelante.

En tercer lugar, trata el planteo mediante el cual el contribuyente se agravia respecto al análisis superficial de la prueba pericial contable por parte del Organismo Fiscal. En este sentido, manifiesta que procedió al análisis de la misma y efectúa una serie de observaciones.

En efecto, respecto al punto “1” de la pericia, mediante el cual el perito expresa *“De la compulsa realizada sobre los registros contables, y demás documentación, puedo afirmar que Swiss Medical S.A. registra gastos vinculados a la prestación del servicio de salud realizados directamente –gastos hospitalarios, equipamiento médico, insumos médicos, honorarios profesionales, sueldos de empleados vinculados a las prestaciones del servicio de salud, etc.-”*. Destaca que el perito no identifica cuales son los gastos, equipamiento, insumos y demás ítems a los que se refiere de forma vaga y sin observarse un análisis concreto efectuado para arribar a dicha conclusión, por lo que considera resulta carente de valor técnico.

La Autoridad de Aplicación manifiesta que al no contar con información verificable en la que se indique los montos correspondientes a los ítems citados en la pericia, considera que la misma es imprecisa e insuficiente para justificar un ajuste en la determinación de oficio practicada. Asimismo, aclara que se respetó la base imponible declarada por la firma en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral y que la actividad considerada fue la de Medicina Prepaga, con código de actividad 611110.

Por su parte, respecto al punto “2” de la pericia, expresa que al no corresponder la actividad ejercida por Swiss Medical S.A. a la de una compañía de seguro o reaseguro, cualquier análisis de la misma deviene abstracto. Además, remarca que se debe tener en cuenta que el punto en cuestión, parte del supuesto de una actividad que no es materia de controversia en las presentes actuaciones.

Por lo anterior, considera debe rechazarse el agravio planteado.

Como cuarto punto, trata el agravio mediante el cual la firma alega que el saldo de la declaración jurada anual correspondiente al período fiscal 2017 consignado por la D.G.R. sería inexistente o de construcción falsa. En efecto, en relación a ello, afirma que el apelante yerra respecto de las consideraciones y lectura que hace respecto de la planilla denominada *“BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1808-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1808-2019 ETAPA IMPUGNATORIA”* que se adjuntara a la Resolución N° D 28-21.

Manifiesta que en dicha planilla se consignó cuál es la base de cálculo para la aplicación de las multas por los sumarios instruidos respecto del contribuyente. Así, señala que para la aplicación de la sanción prevista en el artículo 86° del C.T.P., se tiene en cuenta el “(...) *importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco* (...)”, en tanto que para graduar la sanción establecida en el artículo 85° del C.T.P., será relevante el monto “(...) *del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente* (...)”.

Por lo dicho, destaca que el importe del tributo defraudado o que se intentó defraudar (sanción artículo 86° del C.T.P.) es de \$1.533.449,46 (pesos un millón quinientos treinta y tres mil cuatrocientos cuarenta y nueve con 46/100) y surge de la diferencia entre el impuesto determinado y el impuesto declarado. En cambio, el monto del gravamen dejado de pagar (sanción artículo 85° del C.T.P.) es de \$832.669,59 (pesos ochocientos treinta y dos mil seiscientos sesenta y nueve con 59/100) por los anticipos 07 a 12/2017.

En virtud de lo expresado, considera que no le asiste razón a la recurrente, debiendo rechazarse este planteo.

En quinto lugar, se refiere al punto mediante el cual el contribuyente se agravia de los intereses reclamados en Acta de Deuda N° A 1808-2019 confirmada por Resolución N° D 28-21 por un monto de \$541.280,56 y en la Planilla Anexa de Resolución N° D 29-21 por un importe de \$895.238,08, indicando que serían manifiestamente improcedentes.

Al respecto, señala que existe una confusión por parte del apelante en la lectura e interpretación de las actas de deuda determinadas y de las planillas anexas a las resoluciones atacadas y de las normas que se aplican. Entiende que el razonamiento de Swiss Medical S.A. parte de la falsa premisa de que por el período fiscal 2017 tiene saldo a favor, desconociendo lo determinado mediante las actas de deuda que le fueran notificadas.

A modo explicativo, efectúa un resumen a los fines de aclarar que la R.G. (D.G.R.) N° 140/2012 (B.O. 26/12/2012), sus modificatorias y normas complementarias, establece en su art. 1° y en su art. 6° que: “*Artículo 1°.- Los contribuyentes de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, deberán determinar –vía declaración jurada- e ingresar doce (12)*

*anticipos mensuales a cuenta de los correspondientes tributos, observando las condiciones, formas y plazos que se establecen en la presente resolución general. El ingreso de dichos anticipos será exigible hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de la presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior (...); y “Artículo 6.- La presente resolución general tendrá vigencia a partir del período fiscal 2012 inclusive (...).”*

Por lo tanto, remarca que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el período fiscal es anual, cuyo pago se realiza mediante anticipos mensuales, conforme lo normado en el art. 229° del C.T.P., que establece: *“El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas (...).”*

Del mismo modo, destaca lo previsto por la Ley N° 8.490 en el punto 5) de su art. 1°: *“Sustituir el Artículo 230, por el siguiente: El impuesto se liquidará por declaración jurada, en los plazos y condiciones que determine la Dirección General de Rentas, la que establecerá, asimismo, la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables (...).”*

En virtud de las normas citadas, y teniendo en cuenta que el período fiscal es el año calendario y que el pago del impuesto se realizará por el sistema de anticipos es que en el Acta de Deuda N° A 1808-2019 (período fiscal 2017), claramente se expuso que lo intimado es el pago del impuesto anual y los intereses resarcitorios generados por los anticipos, conforme se consigna lo siguiente: *“(...) que a raíz de la verificación iniciada (...) se ha constatado saldo de impuesto a ingresar a favor de este Organismo. Como consecuencia de las actuaciones cumplidas se procedió a determinar de oficio la obligación tributaria respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal citado en la referencia (2017) ascendiendo el monto de la misma a la suma total de \$3.741.758,34 (Pesos: TRES MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y UN MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y OCHO CON 34/100) de conformidad al resumen consignado en planilla anexa a la presente. Los intereses resarcitorios correspondientes al saldo del impuesto determinado se liquidaron con vencimiento al 21/07/2020, con*

*posterioridad de dicha fecha deberán efectuarse los ajustes pertinentes de acuerdo a las normas legales vigentes.*

*Por su parte, se procedió además a determinar de oficio las obligaciones tributarias en concepto de anticipos mensuales a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los meses 7 a 12/2017, a los fines de la liquidación de los intereses resarcitorios correspondientes a los citados anticipos mensuales, cuyo monto total asciende a la suma de \$541.280,56 (Pesos: QUINIENTOS CUARENTA Y UN MIL DOSCIENTOS OCHENTA CON 56/100), liquidados a la fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del gravamen, correspondiente al período fiscal citado en la referencia (2017), y de la graduación de la sanción que pudiera corresponder”.*

Por lo expuesto, sostiene que es falso lo manifestado por el apelante respecto a que el período fiscal 2017 tiene saldo favorable de impuesto. Al contrario, se determinó saldo de impuesto a ingresar a favor del Fisco.

El Organismo Fiscal aclara que el importe de \$541.280,56 que surge de la planilla identificada como Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 1808-2019, corresponde a la liquidación de los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de vencimiento de la presentación de las declaraciones juradas por los anticipos mensuales 07 a 12/2017 hasta la fecha de vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual por el Período Fiscal 2017. Remarca que por los anticipos 01 a 06/2017 no corresponde el cálculo de intereses porque en los mismos el contribuyente tenía saldo favorable, agotado en la declaración jurada del anticipo 06/2017.

En referencia a lo manifestado sobre los intereses reclamados en la Planilla Anexa a la Resolución N° D 29-21 (Período Fiscal 2018) por un importe de \$895.238,08, reitera lo expresado precedentemente aclarando que la misma corresponde a la liquidación de los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de vencimiento de la presentación de las declaraciones juradas por los anticipos mensuales 01 a 11/2018 hasta la fecha de vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual por el período fiscal 2018. Señala que por el anticipo 12/2018 no corresponde el cálculo de intereses porque en el mismo el contribuyente presentó declaración jurada rectificativa, en la cual

incrementó las retenciones y acreditaciones bancarias declaradas como sufridas originalmente, por lo que se procedió al cotejo de las mismas con la información del sistema informático de la D.G.R., validándose los datos declarados y efectuándose los ajustes pertinentes según “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1809-2019 ACTA DE DEUDA N°: A 1809-2019 ETAPA IMPUGNATORIA”.

Por lo expuesto, sostiene no le asiste razón al apelante, correspondiendo el rechazo de este agravio.

Como sexto punto, trata el planteo relativo a la improcedencia de las multas, mediante el cual la recurrente argumenta que las sanciones dispuestas por la Resolución N° D 28-21 serían nulas por basarse en una diferencia de impuesto a ingresar que no existiría. En relación a ello, reitera que el argumento del apelante parte de una equivocada interpretación de la normativa aplicable y, por lo tanto expresa, es erróneo dicho planteo.

Manifiesta que, a lo largo del procedimiento se sostuvo que a raíz de la verificación iniciada se constató saldo de impuesto a ingresar a favor de la D.G.R. y como consecuencia, se procedió a determinar de oficio la obligación tributaria respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2017 a través de Acta de Deuda N° A 1808-2019. Asimismo, para el cálculo de la multa aplicable se confeccionó planilla denominada “BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1808-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1808-2019 ETAPA IMPUGNATORIA” de la que surge de modo inequívoco que el importe del tributo defraudado o que se intentó defraudar (sanción artículo 86° del C.T.P.) es de \$1.533.449,46 (Pesos un millón quinientos treinta y tres mil cuatrocientos cuarenta y nueve con 46/100) y es el resultado de la diferencia entre el impuesto determinado y el impuesto declarado.

Expresa que, por lo anterior, surge de manera ineludible el error del apelante que entiende que lo declarado en la posición 12/2017 es igual que el saldo de la declaración jurada anual.

Respecto a la sanción aplicada por el artículo 85° del C.T.P., señala que la no exigibilidad de los anticipos 07 a 12/2017 no obsta la aplicación de la sanción por la infracción cometida.

Señala que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie la omisión reprimida con multa, según puede constatar en forma efectiva en las

actuaciones obrantes en el expediente de referencia, lo que configura una infracción a los deberes materiales, al existir una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto respectivo (aspecto objetivo).

Por los argumentos esgrimidos, considera que dicho agravio debe ser desestimado, rechazando la nulidad planteada.

Como séptimo punto, responde al agravio mediante el cual la firma alega la nulidad de las multas impuestas en la Resolución N° D 28-21 y plantea la violación del principio *non bis in idem* consagrado en el artículo 18° de la Constitución Nacional.

Al respecto, expresa que para que resulte aplicable dicho principio 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 sea que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica.

Afirma que, en el caso de marras, si bien existe identidad de sujeto, no existe identidad de objeto. En efecto, destaca que en cada sumario se sancionan hechos diferentes. A través del Sumario N° M 1808-2019 se sanciona la conducta dolosa cometida por el contribuyente en la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2017. En tanto que, mediante el Sumario N° A 1808-2019 se sanciona la conducta culposa al haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 07 a 12/2017 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.

Conforme a lo expuesto, señala que no le asiste razón al apelante.

Finalmente, se refiere al último planteo de la firma referente a la improcedencia de la multa del artículo 85° del C.T.P., anticipos 01 a 11/2018, al sostener que no serían exigibles los anticipos en virtud de que la declaración jurada anual se encontraba presentada, y por ello dicha conducta no sería antijurídica.

En efecto, respecto a la multa aplicada mediante Resolución N° D 29-21 por infracción a lo normado por el artículo 85° del C.T.P. se remite a los argumentos

expuestos en relación a la sanción aplicada por dicho artículo por los anticipos 07 a 12/2017.

Por todo lo expresado, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por SWISS MEDICAL S.A., en contra de las Resoluciones N° D 27-21, N° D 28-21, N° D 29-21 y N° D 30-21 de fecha 25/02/2021. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

**IV.-** A fs. 14 del Expediente N° 133/926/2021 obra sentencia interlocutoria N° 368/2021 de fecha 12/10/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**V.-** Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

En este sentido, procederé a analizar cada uno de los planteos expuestos por el contribuyente, SWISS MEDICAL S.A., en su Recurso de Apelación presentado con fecha 23/03/2021.

En efecto, en relación al agravio expresado por la firma mediante el cual alega la improcedencia de la pretensión fiscal al afirmar que no ejerce actividad de seguros, cabe destacar que no existe discusión respecto a que el contribuyente brinda servicios de medicina prepaga, siendo esta su actividad principal, dado que ello surge claro del análisis de las presentes actuaciones.

Así, a fs.1161, mediante nota respuesta al Requerimiento N° 2019-00000768, expresa: *“Swiss Medical S.A. es una compañía de medicina privada (...) cuyo principal objetivo consiste en cuidar la salud de sus afiliados brindando un servicio integral de máxima calidad. Así, la principal actividad de la compañía consiste en brindar a sus afiliados **servicio de medicina prepaga**, es decir, cobertura médica en todo el territorio del país (...).”* El destacado me pertenece.

Por su parte, el Organismo Fiscal, conforme surge de las resoluciones apeladas, sostuvo: *“(...) Que primeramente es preciso destacar que el marco legislativo que regula a quienes se constituyen en prestadores de salud mediante Medicina*

*Prepaga conforme lo define en su artículo 2, de la ley 26682: ‘Definición. 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.’, lo que fuera ratificado por la propia firma y corroborado con circularizaciones en la etapa fiscalizatoria. Para el ofrecimiento de la asistencia de salud mediante la Medicina Prepaga el asociado dispone de planes de salud contenidos en el Programa Médico Obligatorio (POM) regulados en el artículo 7 de dicha ley, los que confirma a través de Contratos que le sirven de seguro de contingencias de salud; es que por ello confirmamos que la actividad de SWISS MEDICAL S.A. es la de Medicina Prepaga, lo que fuera considerado en la determinación atacada”.*

Además, tal como expresó la D.G.R., es preciso remarcar que obran en autos notas en carácter de declaración jurada emitidas por clientes de la recurrente en respuesta a la circularización efectuada por la Autoridad de Aplicación durante el proceso de fiscalización, de cuyo análisis se concluye que efectivamente SWISS MEDICAL S.A. presta servicios de medicina prepaga.

Aclarado ello, corresponde señalar que la controversia entre las partes se centra en el encuadramiento de la referida actividad en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (previsto en el art. 7° de la Ley N° 8.467, y sus modificatorias), a los efectos de establecer la alícuota aplicable a la base imponible del tributo en cuestión.

En el caso, la compañía sostiene que la actividad desarrollada fue correctamente declarada bajo el Código 851900 como “Servicios relacionados con la salud humana”, a la alícuota vigente para dicha actividad del 3,5%.

Al respecto, cabe señalar que con el fin de armonizar y homogeneizar a nivel nacional y provincial la clasificación y codificación de actividades bajo la cual los contribuyentes deben encuadrarse, mediante Resolución N° 72/1999 de la Comisión Arbitral (B.O. 14/07/1999), se aprobó el “CUACM – Código Único de Actividades del Convenio Multilateral”, vigente a partir del 01/09/1999. Dicho

nomencclador fue posteriormente reemplazado por el “NAES –Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación”, el cual fue aprobado por Resolución N° 07/2017 de la Comisión Arbitral (B.O. 29/06/2017), vigente a partir del 01/01/2018, estableciéndose que deberá ser utilizado por todos los contribuyentes del Convenio Multilateral a los fines de comunicar las actividades que desarrollan y para la presentación de las respectivas declaraciones juradas.

Pese a que la provincia de Tucumán no se encuentra adherida al Sistema Federal de Recaudación (SIFERE), cada actividad detallada en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el art. 7° de la Ley provincial N° 8.467 posee sus equivalencias en los nomencladores publicados por la Comisión Arbitral.

En este sentido, es preciso destacar que, la R.G. (D.G.R.) N° 83/13 (B.O. 23/12/2013) mediante su artículo 2° estableció: *“Aprobar las equivalencias de codificación de actividades entre el ‘Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos’, establecido por el artículo 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias, y el ‘Código Único de Actividades del Convenio Multilateral (CUACM), aprobado por el artículo 1° de la R.G. (CA) N° 72/99, que como Anexo II forma parte integrante de la presente resolución general”*.

Por su parte, la R.G. (D.G.R.) N° 100/2017 (B.O. 27/12/2017) estableció mediante su artículo 1°: *“Aprobar las equivalencias de codificación de actividades entre el ‘Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos’, establecido por el artículo 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias, y el ‘NAES – Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación-’, aprobado por el artículo 1° de la RG (CA) N° 7/17, que como Anexo forma parte integrante de la presente resolución general”*.

En el caso particular bajo análisis, la determinación de oficio practicada por el Organismo Fiscal comprende a los períodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019. En efecto, considerando la vigencia de los nomencladores aludidos, respecto de los períodos fiscales 2016 y 2017 resulta de aplicación el nomenclador “CUACM – Código Único de Actividades del Convenio Multilateral”, mientras que en relación a los períodos fiscales 2018 y 2019 corresponde la aplicación del nomenclador “NAES –Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de

Recaudación”, a fin de establecer el encuadramiento de las actividades desarrolladas por la firma.

Así, encontrándose fuera de discusión el ejercicio de la actividad de servicios de medicina prepaga por parte de la compañía, se procede a identificarla en ambos nomencladores, corroborándose su inclusión dentro de la actividad “Servicios de seguros de salud”. En efecto, se verifica que la referida actividad, prevista en el nomenclador provincial bajo el código 661110 se corresponde en el anterior CUACM con el mismo número y en el actual NAES con el código 651110, cabe remarcar que en ambos casos se dispone específicamente que se incluyen allí los servicios de medicina prepaga.

Siendo ello así, considero que no caben dudas respecto a la errónea identificación de la actividad llevada a cabo por SWISS MEDICAL S.A. con su correspondiente código establecido en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el artículo 7° de la Ley provincial N° 8.467.

Por lo tanto, resulta apropiado que dichos ingresos se atribuyan a la actividad “Servicios de seguros de salud” con código CUACM – 661110 en los períodos fiscales 2016 y 2017, y con código NAES – 651110 en los períodos fiscales 2018 y 2019; en virtud de lo dispuesto por las Resoluciones Generales N° 72/1999 y N° 07/2017 de la COMARB, respectivamente.

En conclusión, los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación respecto a la reasignación de los ingresos declarados por la firma bajo la actividad “Servicios relacionados con la salud humana” y su nueva exposición como ingresos atribuibles a la actividad “Servicios de seguros de salud”, con la consecuente aplicación de la alícuota correspondiente a cada período fiscal, considerando las respectivas equivalencias con el nomenclador vigente establecido por la D.G.R., devienen procedentes, correspondiendo el rechazo del agravio expresado por el contribuyente en este sentido.

Aclarado lo anterior, cabe referirse al planteo de la compañía mediante el cual aduce que, en caso de corresponder la inclusión de la prestación de servicios de medicina prepaga como parte de los servicios de seguros de salud, procede la aplicación del artículo 224° inciso 3 del C.T.P. a los fines de establecer la base imponible del tributo, artículo que prevé la deducción de determinados conceptos

a los efectos de conformar el monto imponible, ello al sostener que la D.G.R. considera que la medicina prepaga sería una actividad de seguros.

Al respecto, resulta de importancia remarcar que, en el orden nacional, la Comisión Arbitral es el organismo de aplicación del Convenio Multilateral, encontrándose entre sus principales funciones dictar normas de carácter obligatorio para las jurisdicciones adheridas.

De este modo, se reitera que mediante R.G. N° 72/1999 (C.A.) fue aprobado el nomenclador de actividades CUACM, reemplazado posteriormente por el NAES aprobado por R.G. N° 7/2017 (C.A.), estableciéndose la codificación de actividades bajo la cual los contribuyentes de Convenio Multilateral deben encuadrarse. Siendo ello así, en el orden provincial, la D.G.R. procedió a dictar las normas pertinentes a los fines de establecer las correspondientes equivalencias con el nomenclador de actividades local, de aplicación respecto a los tributos provinciales.

En este sentido, considero que la codificación establecida a nivel local no se vincula con la consideración de la medicina prepaga como una actividad de seguros sino que la misma tiende a respetar la clasificación prevista por la Comisión Arbitral en el marco nacional, verificándose que, tanto en el nomenclador CUACM como en el NAES, la actividad de servicios de medicina prepaga se encuentra subsumida dentro de la actividad “servicios de seguros de salud”.

En consecuencia, al no tratarse de una actividad de seguros no procede la aplicación del artículo 224° inciso 3 del C.T.P. a los fines de cuantificar la base imponible del tributo, debiendo determinarse conforme lo prevé el artículo 221° del C.T.P.

Por lo expresado, no le asiste razón al contribuyente respecto de este planteo.

En lo atinente a la prueba pericial contable ofrecida y producida por el contribuyente durante la etapa impugnatoria, cabe señalar que la información consignada en el informe pericial no resulta relevante a los fines de resolver la presente causa. Ello teniendo en cuenta que ambos puntos de pericia tienden a comprobar la procedencia de la aplicación al presente caso del artículo 224° inciso 3 del C.T.P. a los fines de determinar la base imponible del tributo. En relación a ello corresponde reiterar que el artículo referido es de aplicación

exclusiva para las compañías de seguros y/o reaseguros, no siendo éste el caso de la firma.

El siguiente agravio expuesto por la compañía se vincula con la determinación de saldos practicada respecto del período fiscal 2017, al sostener que el saldo de la declaración jurada anual consignado por la D.G.R. es inexistente o de construcción falsa.

A los fines de definir la procedencia del planteo expresado por la recurrente, considero de importancia verificar el procedimiento determinativo llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación.

En efecto, conforme puede observarse a partir de la lectura de las actuaciones, el día 30/05/2019 el Organismo Fiscal inició un proceso de fiscalización, el cual comprendió el análisis de la situación tributaria del contribuyente respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, procedimiento que abarcó los períodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019.

A partir de toda la información recabada en dicho proceso de verificación, considerando tanto las notas y documentación aportadas por el contribuyente (Libros IVA Ventas, Estados Contables, entre otras) como así también la información que surge de los sistemas de la D.G.R. y de la proporcionada por terceros (agentes de información y circularizaciones realizadas), dicho organismo efectuó la determinación objetada por la compañía.

Del análisis de la información referida, se corrobora que la determinación efectuada por la D.G.R. parte de los montos declarados por la compañía bajo la actividad “Servicios relacionados con la salud humana n.c.p.”, los cuales, de acuerdo a lo manifestado por el propio contribuyente en nota de fecha 07/08/2019 (fs. 32/34) y nota de fecha 18/10/2019 (fs. 919/921), corresponden a ingresos provenientes de los adherentes voluntarios, quedando comprendidos en el marco regulatorio definido por la Ley Nacional N° 26.682 (Medicina Prepaga).

Asimismo, tal como se expresó en párrafos precedentes, se verificó la inclusión de la referida actividad dentro de “Servicios de seguros de salud”, tanto en el nomenclador CUACM, aplicable a los períodos fiscales 2016 y 2017, como en el NAES, aplicable a los períodos 2018 y 2019.

En virtud de lo manifestado, el ajuste practicado por el Organismo Fiscal recayó cuantitativamente sobre la alícuota aplicada por la recurrente a las bases

imponibles conformadas por los ingresos provenientes de la prestación de servicios de medicina prepaga atribuibles a la Jurisdicción Tucumán, identificando a tal fin, las correspondientes equivalencias entre los códigos consignados en los nomencladores CUACM y NAES de la Comisión Arbitral, de acuerdo al período fiscal que se trate, en relación al nomenclador de actividades establecido a nivel provincial por la D.G.R.

El referido ajuste fue practicado respecto a cada uno de los períodos fiscales incluidos en la determinación.

Teniendo en cuenta el planteo efectuado por la compañía, corresponde referirse particularmente al impacto del ajuste aludido en relación al período fiscal 2017.

En efecto, se corrobora la improcedencia del saldo inicial a su favor declarado por SWISS MEDICAL S.A. (saldo final a favor del contribuyente del período fiscal 2016), ello a raíz de la emisión del Acta de Deuda N° A 1807-2019, que modificó los saldos de anticipos correspondientes al período fiscal 2016, con su consecuente incidencia en el período fiscal 2017.

Respecto de la determinación de los anticipos 01 a 12/2017, consideró como total de ingresos gravados para cada actividad atribuibles a ésta jurisdicción a los que surgen de las declaraciones juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral presentadas en el SIAPRE de la D.G.R. A Las bases de cálculo así obtenidas se aplicaron las alícuotas previstas en el artículo 7° de la Ley N° 8.467 sus modificatorias y complementarias, según la actividad de que se trate, a fin de obtener los importes determinados en concepto de anticipos.

Considero de importancia destacar que, teniendo en cuenta el ajuste relativo a la actividad, común a todas las actas de deuda bajo análisis, a los montos imponibles resultantes atribuibles a la prestación de servicios de medicina prepaga, se aplicó la alícuota del 5%, siendo ésta la alícuota vigente durante dicho período fiscal para la actividad “Servicios de seguros de salud”.

Posteriormente, a los importes de anticipos así obtenidos se dedujeron las retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias declaradas y verificadas y el saldo inicial a favor del contribuyente resultante del Acta de Deuda N° A 1807-2019.

A partir del procedimiento determinativo indicado resulta la disminución de los saldos de anticipos a favor del contribuyente declarados por los períodos mensuales 01 a 06/2017 y se verifica un saldo de anticipos a favor de la D.G.R. por los anticipos 07 a 12/2017.

En virtud de lo hasta aquí expresado, se constata que el saldo a favor de la D.G.R. relativo al período fiscal 2017 por el importe de \$2.455.372,52 se conforma a partir de la diferencia entre el impuesto determinado total anual de \$5.515.386,07 y el total anual correspondientes a los pagos a cuenta del tributo analizado por la suma de \$3.060.013,55, importe que a su vez se compone de la suma del total de recaudaciones bancarias, retenciones y percepciones declaradas por la compañía y verificadas por el Organismo Fiscal por el monto de \$213.244,01, más el saldo a favor del contribuyente del período fiscal anterior (período anual 2016) por el importe de \$2.846.769,54. Cabe remarcar, que si bien la D.G.R. incluye en la “*Planilla Anexa Acta de Deuda N°: A 1808-2019*” de fs. 1696 el detalle de los anticipos, el importe exigible a la firma en concepto de impuesto adeudado por el período fiscal 2017 es de \$2.455.372,52.

No obstante lo señalado, respecto de los importes totales incluidos en el referido detalle se pudo constatar que el importe consignado como “Saldo de anticipo a favor de la D.G.R.” de \$3.156.152,39 resulta de la suma entre el monto total determinado de \$2.455.372,52 y el total correspondiente a las diferencias determinadas en los anticipos 01 a 06/2017 inclusive, por el importe de \$700.779,87, y ello es así sólo a los fines expositivos, puesto que este último importe fue compensado con saldo a favor del contribuyente hasta consumirse el mismo en su totalidad.

A raíz de lo expresado hasta este punto, considero acertada la determinación practicada por la D.G.R. respecto del período fiscal 2017.

Asimismo, es preciso aclarar que en el caso corresponde distinguir entre las sumas a ingresar en favor del Fisco en concepto de impuesto determinado y los importes relativos a las multas impuestas por la Autoridad de Aplicación. En efecto, respecto del período fiscal 2017, tal como se indicó en párrafos precedentes, el importe de \$2.455.372,52 corresponde al saldo de impuesto a ingresar a favor de la D.G.R., mientras que el monto indicado por la recurrente al referirse al planteo analizado de \$1.533.449,46 (consignado en la “*PLANILLA*”

*DETERMINATIVA N°: PD 1808-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1808-2019 ETAPA IMPUGNATORIA*”, fs. 1966 de autos) constituye la base para el cálculo de la multa prevista en el artículo 86° del C.T.P., conformada a partir de la diferencia entre el impuesto determinado para el período fiscal 2017 y el impuesto declarado para el referido período fiscal conforme la declaración jurada anual del tributo presentada. Por su parte, la suma de \$832.669,59, (incluida también en la planilla referida) constituye la base para el cálculo de la multa prevista en el artículo 85° del C.T.P., conformada por la diferencia entre los importes correspondientes a los anticipos determinados y los relativos a los anticipos declarados para los períodos mensuales 07 a 12/2017.

Además, en relación a lo sostenido por el apelante, al expresar que el saldo de la declaración jurada anual no sería otro que el resultante del último anticipo, consignando en este sentido la suma de \$166.314,80, considero relevante aclarar que el importe indicado por el apelante resulta de la diferencia entre el monto de anticipo determinado y el del anticipo declarado para el período mensual 12/2017, por lo tanto sólo corresponde a la diferencia del impuesto determinada por la D.G.R. respecto de dicho período, verificándose en el presente caso además dichas diferencias en las posiciones 07 a 11/2017.

Por todo lo expresado, considero que no le asiste razón al contribuyente en relación al planteo analizado.

Por su parte, en lo atinente al planteo mediante el cual la recurrente se agravia respecto a los intereses resarcitorios reclamados por los períodos fiscales 2017 y 2018, es preciso remarcar, conforme lo explicado en el punto tratado anteriormente, que en relación al período fiscal 2017, la compañía no poseía saldo a su favor sino que, a partir del proceso determinativo explicado, se determinaron importes a ingresar a favor del Fisco, siendo procedente en consecuencia la aplicación de lo normado mediante el artículo 50° del C.T.P.

En relación al período fiscal 2018 se observa que no subsiste tributo adeudado en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto al referido período, puesto que, si bien a partir de la presente determinación se verificaron diferencias a ingresar en relación a los anticipos 01 a 11/2018, tales diferencias fueron cubiertas en su totalidad con el saldo a favor del contribuyente determinado por la D.G.R. correspondiente al anticipo 12/2018. No obstante ello, sí proceden en el

caso, los intereses resarcitorios relativos a los anticipos 01 a 11/2018, calculados hasta la fecha de presentación de la declaración jurada anual del período fiscal 2018, al no haber ingresado el contribuyente los importes correspondientes en tiempo y forma.

Por lo expuesto, tampoco le asiste razón a la recurrente en lo atinente a éste agravio.

Finalmente, cabe referirse al planteo mediante el cual el contribuyente cuestiona las multas aplicadas por el Organismo Fiscal.

En este sentido, se observa que mediante Resolución N° D 28/21, relativa al período fiscal 2017, la D.G.R. rechazó los descargos presentados por la compañía, procediendo en consecuencia a confirmar las multas impuestas previstas en el artículo 85° y 86° inciso 1) del C.T.P., por los importes de \$416.334,80 y \$3.066.898,92., respectivamente. Por su parte, a través de la Resolución N° D 29/21, referida al período fiscal 2018, la Autoridad de Aplicación rechazó el descargo presentado por la firma y aplicó una multa de \$1.009.103,68, en virtud de lo normado por el artículo 85° del C.T.P.

Cabe analizar la situación particular del período fiscal 2017, en efecto, se observa que la D.G.R. aplicó para los anticipos 07 a 12 la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P. y adicionalmente, la sanción por defraudación establecida en el artículo 86° inciso 1) para dicho período anual. La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el artículo 18° de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como "*non bis in idem*"), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

1) Identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto.

2) Identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo período fiscal es anual, conforme lo establece el artículo 229° del C.T.P, y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del período fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya

que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;

3) Identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de “multa”.

Atento a ello, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada por el artículo 85° del C.T.P en el Sumario N° A 1808-2019 (anticipos 07 a 12/2017), quedando vigente la aplicada en virtud del artículo 86° inciso 1) del mismo Digesto al período fiscal 2017.

La aplicación de la sanción se encuentra justificada, 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, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (artículo 120° del C.T.P).

Debe tenerse presente que resultan de aplicación al caso las presunciones previstas por el artículo 88° incisos 2) y 3) del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *“2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias”*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis.

En lo que respecta al período fiscal 2018, se observa que el Organismo Fiscal aplicó para los anticipos 01 a 11/2018 la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P. En este sentido, es preciso remarcar que en virtud del ajuste practicado por la D.G.R. en función a la alícuota correspondiente a la prestación de servicios de medicina prepaga, se verificó respecto del contribuyente la configuración de la infracción de omisión en el pago de los referidos anticipos, sancionada conforme lo prevé el citado artículo.

Cabe destacar que mediante declaración jurada correspondiente al anticipo 12/2018, rectificativa N° 1 de fecha 05/06/2020, la compañía declaró pagos a cuenta del tributo en cuestión (recaudaciones, retenciones y percepciones) por un

total de \$6.477.087,63. En consecuencia, tales acreditaciones absorbieron el impuesto determinado para dicho período mensual, cubriendo incluso las diferencias determinadas respecto de las posiciones 01 a 11/2018. Así, según surge de la planilla obrante a fs. 1970/1973 del expediente administrativo, el nuevo saldo a favor del contribuyente del período fiscal 2018 es de \$3.271.535,08, resultante de la diferencia entre el saldo a favor determinado para el anticipo 12/2018 (\$5.674.239,03) y el monto correspondiente a la sumatoria de todos los importes determinados como “a ingresar” por los anticipos 01 a 11/2018 (\$2.402.703,92). No obstante ello, sí se configuró en el caso la infracción tipificada en el artículo 85° del C.T.P., teniendo en cuenta que por los períodos mensuales 01 a 11/2018 se verificó una omisión del ingreso del impuesto por parte de la firma, al no haber sido declarado e ingresado en tiempo y forma los citados saldos a favor de la D.G.R., emergentes de los períodos aludidos.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SWISS MEDICAL S.A., C.U.I.T. 30-65485516-8, y en consecuencia: I- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral períodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 contenida en las Resoluciones N° D 27/21, D 28/21, D 29/21 y D 30/21 respectivamente, en virtud a los considerandos que anteceden; II- DEJAR SIN EFECTO la multa del artículo 85° del C.T.P., aplicada a los anticipos mensuales 07 a 12/2017 mediante Sumario N° A 1808/2019, contenida en la Resolución N° D 28/21; III- CONFIRMAR la sanción correspondiente a la infracción contemplada en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., aplicada al período fiscal 2017 mediante Sumario N° M 1808/2019, contenida en la Resolución N° D 28/21 y; IV- CONFIRMAR la sanción aplicada mediante Sumario N° A 1809/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el artículo 85° del C.T.P. en los anticipos 01 a 11/2018, contenida en la Resolución N° D 29/21.

Así lo propongo.

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

### **RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SWISS MEDICAL S.A., C.U.I.T. 30-65485516-8**, y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Convenio Multilateral períodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019 contenida en las Resoluciones N° D 27/21, D 28/21, D 29/21 y D 30/21 respectivamente, en virtud a los considerandos que anteceden; **II- DEJAR SIN EFECTO** la multa del artículo 85° del C.T.P., aplicada a los anticipos mensuales 07 a 12/2017 mediante Sumario N° A 1808/2019, contenida en la Resolución N° D 28/21; **III- CONFIRMAR** la sanción correspondiente a la infracción contemplada en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., aplicada al período fiscal 2017 mediante Sumario N° M 1808/2019, contenida en la Resolución N° D 28/21 y; **IV- CONFIRMAR** la sanción aplicada mediante Sumario N° A 1809/2019 instruido por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el artículo 85° del C.T.P. en los anticipos 01 a 11/2018, contenida en la Resolución N° D 29/21.

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

### **HACER SABER**

ABF

**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

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

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MI**