

SENTENCIA N°: 191/2025

Expte. N°: 97/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 27 días del mes de octubre de 2025, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N** Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"RED DE SEGURO MEDICO S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 97/926/2024 (Expte. D.G.R. Nro. 9041/376/D/2022), y;

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 presentó Recurso de Apelación a fs. 791/793 del Expte. Nro. 9041/376/D/2022 contra la Resolución N° D 01/24, dictada el 05/01/2024 por la Dirección General de Rentas -fs.786/789- del Expte. N° 9041/376/D/2022, la que resuelve:

1.- **RECHAZAR** las impugnaciones interpuestas por la firma **RED DE SEGURO MEDICO S.R.L, CUIT N° 30-70800804-0**, al **Acta de Deuda N° A 185-2023** Periodo Fiscal 2020 y al **Acta de Deuda N° A 186-2023** Periodo Fiscal 2021, ambas confeccionadas en concepto de Impuestos sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas.

2.- **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 185-2023 por encuadrarse la infracción contemplada en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** a la firma **RED DE SEGURO MEDICO S.R.L, CUIT N° 30-70800804-0** una multa por el monto de \$ 28.675.000, 62 (Pesos veintiocho millones seiscientos setenta y cinco mil con 62/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

3.- **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 186-2023 por encuadrarse la infracción contemplada en el artículo 86 inc. 1 del C.T.P y en consecuencia **APLICAR** a la firma **RED DE SEGURO MEDICO S.R.L, CUIT N°**

30-70800804-0 una multa por el monto de \$ 30.596.465,24 (Pesos treinta millones quinientos noventa y seis mil cuatrocientos sesenta y cinco c/24/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El apelante funda su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) En primer término, plantea la improcedencia de la pretensión fiscal al asegurar que, en el caso, no hay actividad de seguros. En este sentido, manifiesta que la resolución confirma 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,

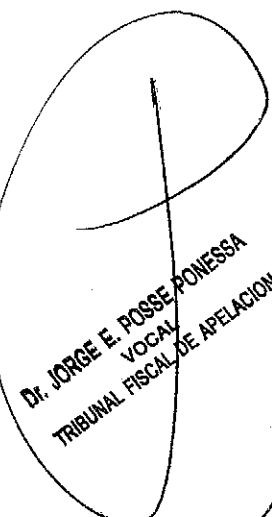
en ambos casos hay una obligación de atender la salud del beneficiario, es decir que el servicio de salud lo concreta Red de Seguros Medico S.R.L y no un tercero.

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 Red de Seguros), 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 la resolución considera 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. Señala, que no pueden considerarse



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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. Indica 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, el recurrente plantea la improcedencia de las multas impuestas. Señala que la multa del art. 86 en base a los anticipos 2 a 12/2020 y periodo 2021 se sustenta en una diferencia de anticipos, pero sin considerar que el término general del gravamen se encontraba vencido.

Afirma que la multa del art. 86 por los anticipos 2 a 12/2020 es absolutamente improcedente y debe ser declarada nula por ausencia de causa. Los anticipos son inexigibles una vez que se vence la fecha o se presenta la declaración jurada anual. Es decir que, una vez sucedido esto, se debe saldo de declaración jurada anual compuesta a partir de la sumatoria de los anticipos.

Fundamenta lo sostenido al afirmar que, en el caso, se reclama diferencia de impuesto por anticipos que no son exigibles. Manifiesta que a pesar de que los anticipos no son exigibles al vencimiento del término general del gravamen o desde la presentación de la declaración jurada anual, la D.G.R aplica una multa por anticipos que no son exigibles pretendiendo sancionar una conducta atípica.

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.

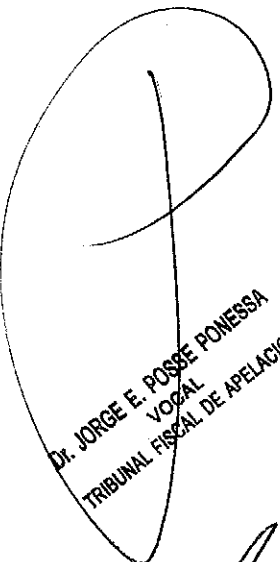
II.- A fs. 864/870 del expediente 9041/376/D/2022, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el art. 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recuso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

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

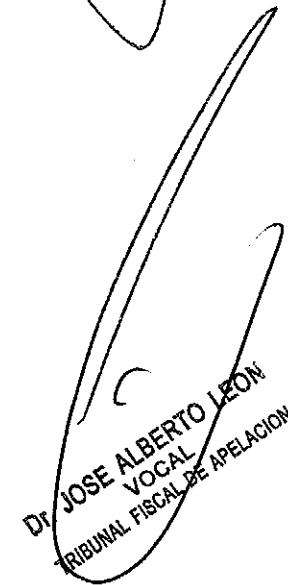
Sostiene que no existe confusión alguna por su parte respecto de cuál es la actividad realizada por Red de Seguros Médicos S.R.L (Medicina Prepaga) y su encuadre dentro del Nomenclador de Actividades del Organismo, el que considera dentro de los Seguros de Salud a la Medicina Prepaga y dispone allí la 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 el recurrente como la de una "Compañía de Seguro", ni tampoco como "Servicios relacionados con la salud humana" sino como "Medicina prepaga" tal como el presentante lo manifestó a lo largo de las actuaciones administrativas.

Destaca que ninguna de las aseveraciones realizadas por el contribuyente fueron demostradas en ninguna de las instancias de administrativas. Indica que el apelante pretende en forma arbitraria sin ningún respaldo probatorio modificar el rumbo de las presentes actuaciones donde, de la documentación analizada resulta que realiza la actividad de Medicina Prepaga, conforme se expresó en la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Resolución N° D 1-24 y a modo de ejemplo menciona los elementos probatorios que le sirven de sustento.

En segundo término, se refiere al planteo mediante el cual el 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, la Autoridad de Aplicación indica que el presentante se limita a realizar una interpretación literal de la palabra SEGURO, sin atender a la exhaustiva exposición y análisis efectuado en la resolución atacada, que dicha D.G.R nunca consideró que la actividad desarrollada corresponde a una empresa de seguros, sino que la actividad verificada y considerada en el acto administrativo atacado es la de "Medicina Prepaga" regida por la Ley N° 26682 y prevista en el nomenclador bajo el código 611110.

Enfatiza que en relación al código de actividad aplicado en la determinación de oficio " 651110 servicios de seguro de salud" "la actividad de Medicina pre-paga se encuentra incluida dentro del rubro servicios de Seguros de Salud..", conforme el Nomenclador de actividades y alícuotas para el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos establecido por la Ley N° 8467 art. 7 y sus modificatorias. Por ello entiende que claramente se indicó que la firma desarrolla la actividad de Medicina Prepaga, conforme se verificó durante la fiscalización y se expuso en las Actas atacadas y resolución apelada, en concordancia con la documental obrante en el expediente de referencia, las notas presentadas por el apelante durante la fiscalización, del contrato social de la firma y lo manifestado por el impugnante en su escrito impugnatorio y tenido en cuenta en la resolución "... se puede afirmar que a cambio de una suma periódica de dinero se compromete a atender la salud del usuario..."

Confirma que la actividad de RED DE SEGURO MEDICO S.R.L es la de Medicina Prepaga, la que fuera considerada en la determinación, y no la de Seguro específicamente como interpreta el contribuyente.

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.

Menciona la Resolución recaída en las actuaciones "Arévalo 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° 08926/2022 (Expte. D.G.R N° 15943/376/D/2020) como caso similar el presente, donde se dictó sentencia N° 199-2023 y se resolvió: *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 mismos al servicio de medicina prepaga (...) 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. N° 3 del CTP, pues habiéndose verificado la actividad desarrollada por la firma corresponde determinar el tributo conforme lo establecido en el art. 221 del C.T.P, según opinión del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa que consta, la cual es compartida por el presidente Dr. José Alberto Leon y por el Vocal C.P.N Jorge Gustavo Jimenez y según la cual la Sentencia N° 199-2023 resuelve " ... Confirmar las obligaciones tributarias..."*.

En tercer lugar, trata el planteo relativo a la improcedencia de las multas, mediante el cual el recurrente argumenta que las sanciones dispuestas por la Resolución N° D 1-24 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. De la Resolución atacada surge claro que la multa aplicada no fue en base a "anticipos".

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

Por todo lo expresado, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D-01/24, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las Actas de Deuda N° A 185-2023 y N° A 186-2023. Ofrece prueba instrumental y efectúa la Reserva del Caso Federal.

III.- A fs. 13 del Expte. 97/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 110/2024 dictada por este Tribunal, en la que se dispone: Tener por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación interpuesto, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y declarar la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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:

Antes de analizar cada uno de los planteos expuestos por el contribuyente, RED DE SEGUROS MEDICOS S.R.L., en su Recurso de Apelación presentado en fecha 19/02/2024, en atención a las constancias de autos, resulta necesario examinar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

Se tiene dicho que la prescripción de la acción es una cuestión de orden público y, como tal, de previo y especial pronunciamiento (in re: Sala I, cn° 28.217, "Cruz Estevarena, Diego", rta.: 26/5/06, entre otras). Atento a la "naturaleza penal" de la multa impuesta por la D.G.R., cabe destacar que los Tribunales Superiores -tanto de la Provincia como de la Nación-, tienen dicho que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso (Fallos: 332:1512; 330:4539; y causa "Ibáñez", del 11/8/2009, La Ley 25/9/2009, 7 - Sup. Penal 2009, octubre, 48; entre otras).

Siguiendo el principio rector, claro y uniforme, de los Tribunales Superiores Provincial y Nacional en materia de prescripción penal, no puede soslayarse en esta instancia jurisdiccional administrativa, el análisis de oficio de la prescripción de la acción para aplicar la sanción de multa impuesta por la Autoridad de Aplicación, constituyendo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

Adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares, ello en virtud del fallo dictado por la Excma. Suprema Corte de la Nación en autos *"Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso Administrativo - Medida cautelar"* y como consecuencia de éste, los fallos dictados por nuestros Tribunales locales, especialmente, la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, primero en los autos caratulados *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal"* Expte 1864/21 y en forma posterior, confirmando su posición, in re *"Provincia de Tucumán - DGR. c/Salazar Ricardo Adrián s/Ejecución Fiscal. Expte 153/21, "Provincia de Tucumán D.G.R c/Rio Marapa S.R.L. s/Ejecución Fiscal", expediente 1399/21, "Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", expediente 898/21, entre otros.*

Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal, y en la medida que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia –régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas tributarias- me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

Nuestra Corte ha sostenido que *"existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos"*. Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. Guastavino sostiene que: *'Si bien las sentencias de la Corte Suprema de la Nación sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional, dicho alto tribunal tiene autoridad definitiva para la justicia de la República. El deber de los tribunales inferiores de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte Suprema no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de ésta sino el reconocimiento de la autoridad que inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento'*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otra parte, nuestro Címero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *"Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente"* Expte N°.: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025. En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro más Alto Tribunal local, justifican el cambio de mi postura con relación al régimen de aplicación del plazo de prescripción de las multas tributarias, cuyo cuestionamiento se efectúe dentro del ámbito de mi competencia, adelantando la opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

En lo que respecta a lo establecido por nuestra Corte local, debe destacarse que en la Sentencia dictada en autos *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal"* Expte 1864/21, estableció con el voto mayoritario de su miembros, que *"Se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN, que en un fallo muy reciente, ha sido mantenida. El 07/3/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar", la CSJN dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento..."*. En mérito a las razones expresadas precedentemente, rechazó el recurso de casación interpuesto.

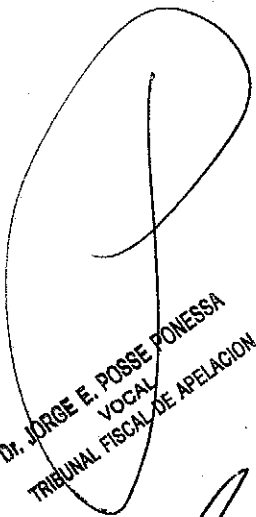
Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso *"Alpha Shipping"*, destacando que la CSJN establece en el mismo: *"4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, "si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva", de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal"*

(Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139)".

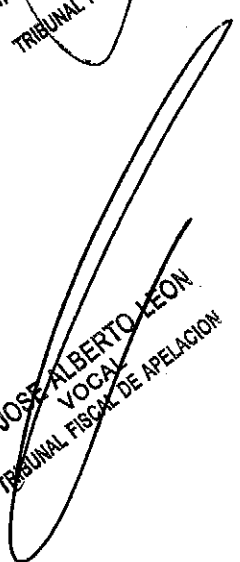
"6°) Que, en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319."

Esta postura resulta coincidente con el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A." (Fallos: 342:1903)", donde se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo. Recientemente la Corte ha aplicado la Jurisprudencia de la CSJN de la que se deriva la naturaleza punitiva de la multa y en consecuencia la aplicación del art. 4 del Código Penal.

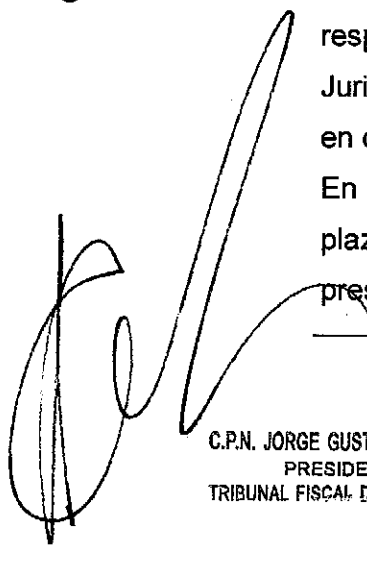
En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa aplicada por la resolución cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4º del art. 65 y no en las disposiciones del Código tributario local.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 54 del Código Tributario Provincial (Actual Art. 55 Ley N° 9924) que, en lo pertinente, dispone: *"Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años"*, lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: *"La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5º A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa"*.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: *"La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse"*. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 del Código Tributario Provincial (Actual Art. 57 Ley N°9924) el cual expresa que: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible"*, también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN y la CSJT en los fallos antes referenciados.

Por ello y atento que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso concluyo que el régimen aplicable en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal.

V.- Expuesto el marco normativo aplicable al caso particular, corresponde analizar si el poder sancionatorio se encontraba o no prescripto:

A. Por el Sumario N° M 185-2023 iniciado por el período fiscal 2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se aplica una Sanción de Multa de \$ 28.675.000,62 (Pesos Veintiocho Millones Seiscientos Setenta y Cinco Mil c/62/100) equivalente

a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial (Actual Art. 87 inc. 1 Ley 9924).

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal sancionatoria, inicia el 30/06/2021 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 01/24 en fecha 05/01/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

B. Por el Sumario N° M 186-2023 iniciado por el período fiscal 2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se aplica una Sanción de Multa de \$ 30.596.465,24 (Pesos Treinta Millones Quinientos Noventa y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cinco c/24/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial (Actual Art. 87 inc. 1 Ley 9924).

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2022 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 01/24 en fecha 05/01/2024. De su lectura, se advierte que no transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, por lo que la acción penal del fisco para imponer sanciones por el periodo fiscal 2021 se encuentra vigente. En cuanto a la improcedencia planteada por el contribuyente será tratado en oportunidad de analizar los agravios.

En conclusión, respecto del Sumario N° M 185-2023 la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2021 (vencimiento DDJJ mensual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 01/24 en fecha 05/01/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones. En consecuencia entiendo corresponde **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar el Sumario N° M 185-2023, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO**, la sanción de multa aplicada al período fiscal 2020 mediante Sumario N° M 185-2023, por la suma de \$28.675.000,62, contenida en la Resolución N° D 01/24.

VI.- Efectuado el análisis de oficio de la prescripción de la acción penal y encontrándose prescripta la facultad sancionatoria de la DGR, respecto de las multa impuesta por el periodo fiscal 2020 Ingresos Brutos, corresponde que emita mi opinión respecto de la determinación fiscal efectuada por el Fisco mediante Actas de Deuda N° A 185-2023 y A 186-2023, y de la procedencia de la sanción de multa impuesta por el periodo fiscal 2021 Ingresos Brutos (Sumario N° M 186-2023), realizando el estudio de los agravios correspondientes.-

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. Veamos porque:

A fs. 213 a 218, obra contrato social de la firma apelante del que surge en su cláusula cuarta que "Tendrá por objeto la explotación de: A) PRESTACION DE SERVICIOS DE MEDICINA PREPAGA (Seguro médico) para todas las especialidades y patologías, mediante el pago de una cuota de abono por parte de los adherentes al sistema, ya sea que los mismos sean prestados en forma directa o indirectamente por terceros, pudiendo celebrar convenios con todos los sistemas de seguros medios privados y obras sociales, para brindar seguros médicos(..) B) GERENCIAMIENTO DE OBRAS SOCIALES, sindicales, provinciales y nacionales C) EXPLOTACION DE TODOS LOS CICLOS DE ACTIVIDADES RELACIONADOS CON EL RAMO DE ASISTENCIA MEDICA integral, en general y las relacionadas especialmente con las industrias que ellas se proveen(...). De allí surge claro que el objeto principal de la sociedad es la prestación de servicios de medicina prepaga.

Así, ello también surge acreditado en las notas en respuestas a los requerimientos, presentadas durante la fiscalización obrante a fs.212, 286, 351, 436/437, y en toda la documental obrante en autos.

No se encuentra controvertido de autos, pues, que la actividad que desarrolla el contribuyente es la de Medicina Prepaga. Y la inclusión en el Código asignado por la Autoridad de Aplicación no es caprichoso ni por entender que sea una empresa de Seguros de Salud, sino porque Según el Clasificador Nacional de Actividades Económicas la actividad de Medicina pre-paga se encuentra incluido dentro del

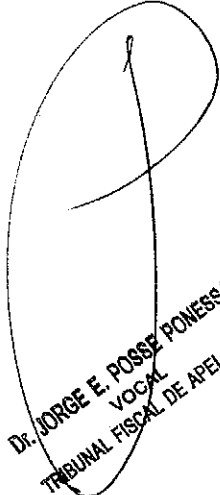
Rubro de Servicios de Seguros de Salud, por ello desde el inicio de la fiscalización se procedió a impugnar la actividad declarada como "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p. y considerar la actividad de "Servicios de seguros de Salud".

El contribuyente expone como fundamentos de su recurso que el 95 % de los afiliados corresponden a Obras Sociales sindicales y que su actividad se encasilla como "gestor" de los prestadores de servicios de salud y que no presta ningún servicio de medicina prepaga y que su gestión se integra directamente con la del prestador. Sin embargo dichas aseveraciones no surgen de las constancias de autos, el contribuyente no logró demostrar con prueba alguna sus argumentos. Sino todo lo contrario, de las actuaciones administrativas y documentación obrante en autos surge sin lugar a dudas que la actividad principal del contribuyente es la de Medicina Prepaga, por ello de conformidad a la normativa aplicable en la materia se encuentra incluido en la actividad de Seguros de Salud y se le aplica el código correspondiente.

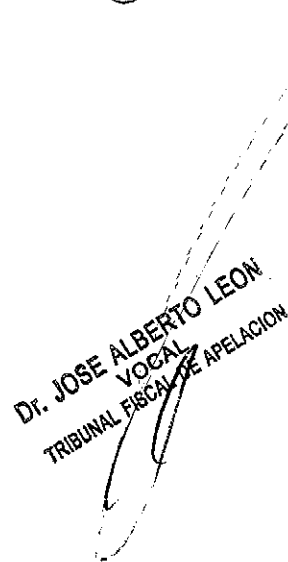
Aclarado ello, corresponde señalar que la controversia entre las partes se centra en el encuadramiento de la referida actividad en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (previsto en el art. 7° de la Ley N° 8.467, y sus modificatorias), a los efectos de establecer 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 4,75%.

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 nomenclador 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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° 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 2020 y 2021. En efecto, considerando la vigencia de los nomencladores aludidos, resulta de aplicación el 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, la D.G.R. procede a identificarla en dicho nomenclador, corroborándose su inclusión dentro de la actividad "Servicios de seguros de salud". Resulta que la actividad desarrollada por la firma de Medicina Prepaga corresponde sea declarada en los Ingreso Brutos bajo el código NAES 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 RED DE SEGUROS MEDICOS S.R.L 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 NAES – 651110 en los períodos fiscales 2020 y 2021; en virtud de lo dispuesto por las Resolución General N° 07/2017 de la COMARB.

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. (Actual Art. 222° inc. 3 Ley 9924) 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° 7/2017 (C.A.) reemplaza el nomenclador de actividades CUACM por el NAES, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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. (Actual Art. 222° inc. 3 Ley 9924) a los fines de cuantificar la base imponible del tributo, debiendo determinarse conforme lo prevé el artículo 221° del C.T.P (Actual Art. 219° Ley 9924).

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

En lo atinente a la afirmación de la supuesta actividad de gestor que liga la relación entre prestadores y pacientes, que entiende el contribuyente se encuentra contenida en el objeto social de la empresa, ya analizamos y vimos que la actividad principal de la firma apelante no es otra que la de medicina prepaga. Insiste el contribuyente en que realiza la actividad de prestación de servicios médicos de forma directa, sin embargo no ha ofrecido ni demostrado con prueba alguna a lo largo de este proceso que ello sea cierto. Expresó que cuenta con numerosos centros de atención médica, personal médico propio, centros operativos, personal médico, etc.. Pero no identificó quienes serían sus prestadores, sean profesionales o instituciones con quienes haya contratado no arrimó los elementos probatorios necesarios para demostrarlo.

Aun así, para el supuesto que efectivamente realice ambas actividades, la de medicina prepaga, que surge indiscutible de las constancias de autos y de su objeto social, y la de prestador directo de servicio de salud, que aduce, surge que el apelante no probó que una parte de sus ingresos declarados por la firma bajo el código NAES 869090 "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p" corresponda a otra actividad distinta a la medicina prepaga, como así tampoco discriminó los montos que entiende no corresponden a la actividad medicina prepaga, ni arrimó la documentación que lo avale.

Para el supuesto que el contribuyente considere que realmente efectúa dos actividades distintas, medicina prepaga y servicios relacionados con la salud humana, corresponde aplicar lo normado por el art. 232 del C.T.P (Actual Art. 231 Ley N° 9924) que expresa: "...Cuando un contribuyente ejerza dos o más

actividades o rubros alcanzados con distintos tratamientos, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos e imputar las deducciones que le son propias a cada rubro o actividad.

Cuando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, tributando un impuesto no menor a la suma de los mínimos establecidos en la Ley Impositiva anual para cada actividad o rubro.

Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal, incluida la financiación, estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contemple la Ley Impositiva...

Es por ello que, si supuestamente la firma apelante ejercía dos actividades, hubiera discriminado ambas y tributado los correspondiente a cada rubro. Ante la omisión de ella no queda otra que aplicar lo normado en el segundo párrafo de la norma. De todas maneras lo único probado y demostrado en autos conforme lo hasta aquí expuesto es que el contribuyente ejerce la actividad de medicina prepaga, y se lo incluye en el nomenclador de seguros de salud no porque la Autoridad de Aplicación lo considere tal sino porque conforme a lo expuesto esa actividad queda incluida en el Nomenclador NAES 651110 servicios de seguros de salud.

El siguiente agravio expuesto por la compañía se vincula con la improcedencia de la multa, correspondiendo analizar el mismo respecto de la multa del Art. 86 C.T.P (Actual Art. 87 Ley 9924) en base al periodo fiscal 2021, conforme lo expresado ut supra. El apelante sustenta su planteo en una diferencia de anticipos, pero sin considerar que el término general del gravamen se encontraba vencido. Sostiene que los anticipos son inexigibles al vencimiento del término general de gravamen o desde la presentación y que la pretensión de la D.G.R de aplicar una multa por tales anticipos es nula.

En este sentido, se observa que mediante Resolución N° D 01/24, por encuadrarse la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el Art. 86 inc. 1 del CTP (Actual Art. 87 inc. 1 Ley 9924), por el Art. 3 se aplica una multa por el monto de \$ 30.596.465,24 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Claramente surge

que la multa no fue expresada en base a los anticipos como erradamente lo sostiene el apelante.

Debe tenerse presente que resultan de aplicación al caso las presunciones previstas por el artículo 88° incisos 1), 2) y 3) del C.T.P. (Actual Art. 89 Ley 9924) los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas 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. Tales presunciones no han sido derrumbadas con prueba en contrario.

Resulta de aplicación inequívoca la presunción contenida en el Art. 88 del C.T.P (inc. 1, 2 y 3) - (Actual Art. 89 Ley 9924), por cuanto la Autoridad de Aplicación verificó una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes con los datos contenidos en las declaraciones juradas.- Las declaraciones juradas presentadas por el apelante contiene datos falsos y una manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios.

El apelante no logró justificar la totalidad de las diferencias determinadas a favor de la Autoridad de Aplicación:

La presunción contenida en el Art. 88 C.T.P (Actual Art. 89 Ley 9924) es una presunción Juristantum, vale decir que se encuentra en cabeza del infractor demostrar lo contrario, en el caso particular el apelante tuvo la oportunidad de probar la inexistencia de dolo, y sin embargo no lo hizo. No se encuentra acreditado en autos la inexistencia de dolo, por lo que entiendo no existen elementos que justifiquen eximir de responsabilidad al contribuyente.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) Corresponde DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar el Sumario N° M 185-2023, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO, la sanción de multa aplicada al período fiscal 2020 mediante Sumario N° M 185-2023, por la suma de \$ 28.675.000,62, contenida en la Resolución N° D 01/24. 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RED DE

SEGURO MEDICO S.R.L, C.U.I.T. 30-70800804-0 contra la Resolución N° D 01/24, de fecha 05/01/2024, y en consecuencia: I- CONFIRMAR la determinación practicada por ACTA DE DEUDA N° A 185-2023 Periodo Fiscal 2020 y ACTA DE DEUDA N° A 186-2023 Periodo Fiscal 2021, ambas confecciones en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. II- CONFIRMAR la sanción correspondiente a la Infracción contemplada en el artículo 86 inciso 1 del C.T.P (Actual Art. 87 inc. 1 Ley N°9924), aplicada al periodo fiscal 2021 mediante Sumario N° M 186-2023, por la suma de \$ 30.596.465,24 contenida en la Resolución N° D 01/24. Así lo propongo.

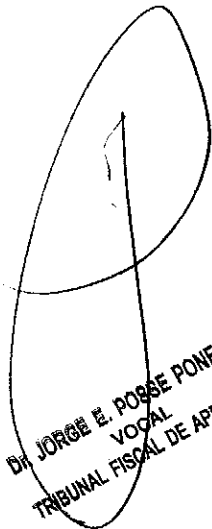
El Dr. José Alberto León dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentir, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III°, del voto que precede, difiero con los argumentos y las conclusiones expuestos en los puntos IV° y V°; pero comparto los análisis y conclusiones del punto VI° en relación con la determinación fiscal efectuada por el Fisco mediante las Actas de Deuda N° A 185-2023 y A 186-2023. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 01/24, dictada con fecha 05/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho, en relación con las sanciones de multa aplicadas, atento a que lo relativo a la cuestión de fondo es compartido con el voto del vocal preopinante en cuanto al rechazo de los agravios esgrimidos por el apelante.

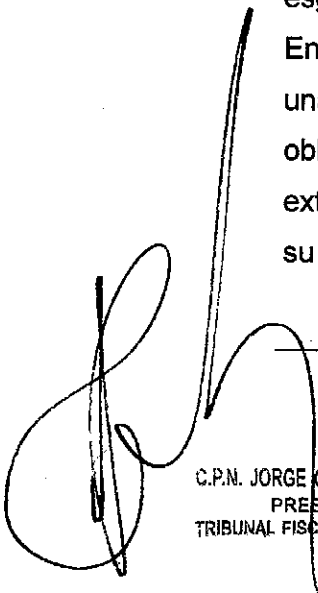
En relación con el instituto de la prescripción, cabe manifestar que el mismo tiene una doble función en materia tributaria, ya que ella opera tanto en el campo obligacional como en el sancionatorio. Por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. En su segunda función acarrea el cese de la pretensión punitiva



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

infraccional o delictual como también de la pena impuesta a consecuencia de aquellas.-

La prescripción liberatoria ha sido definida como el modo de extinción de la facultad del acreedor de reclamar el cumplimiento de la obligación por el transcurso del tiempo (Cfr. Ricardo Luis Lorenzetti [Dir.], "Código Civil y Comercial de la Nación Comentado", Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2015, Tº XI, pg. 222).-

En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo transcurrido a partir de la comisión del delito. La sanción también está sometida al imperio de la prescripción. Ella fenece como consecuencia del incumplimiento de la pena impuesta por sentencia firme, lo que produce la caducidad del derecho del Estado a ejecutarla. (Cfr. Ricardo C. Núñez, "Tratado de Derecho Penal", Lerner, Córdoba, 1988, Tº II, pg. 167 y 540).-

La prescripción en el derecho tributario es una materia que dista de resultar pacífica, tanto en la legislación, como en la doctrina y jurisprudencia. En la actualidad podemos encontrar normas regulatorias del instituto, tanto en los códigos de fondo como en el digesto tributario provincial.-

La corriente doctrinario-jurisprudencial del *Ius Commune* sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, y su regulación corresponde a la legislación de fondo. Se citan como fundamento de la posición a los arts. 75 inc. 12 y 126 CN.-

En consecuencia, serían inconstitucionales todas las normas fiscales locales que establecen plazos de prescripción, formas de cómputo, causales de suspensión o de interrupción diversos de las previstas en la legislación de fondo. También resultaría inconstitucional la delegación contenida en los arts. 2532 y 2560 CCCN, que faculta a las legislaturas locales para regular los plazos de prescripción; ya que el Congreso no puede delegar una atribución que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva. (Cfr. Gustavo J. Naveira de Casanova, *Derecho Tributario*, Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 119).-

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos

impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. Afirma que la legislación de fondo no puede interferir en las competencias fiscales reservadas por los estados provinciales (Cfr. José Osvaldo Casás, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", Doctrina Tributaria, Errepar, Tº 13, abril 1993, pg. 293-303).-

Pasando al plano normativo, el Art. 2532 Cod.Civ.Com. establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Por su parte, el Art. 2560 segundo párrafo del digesto dispone: "El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".-


A su turno, el art. 62 Cod. Penal establece: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:...5) A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa. El Art. 65 de dicho cuerpo normativo dispone: Las penas se prescriben en los términos siguientes:...4) La de multa, a los dos años".-

Mientras tanto, el art. 55 CTP (anterior art. 54) determina: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".-

Como consecuencia, encontramos dos órdenes normativos que regulan el instituto de la prescripción de tributos, infracciones y sanciones: el primero contenido en los códigos de fondo y el segundo legislado en el digesto tributario local.-

La Corte Suprema de la Provincia ha sostenido que la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias se rige por las normas contenidas en el Código Tributario Provincial.-

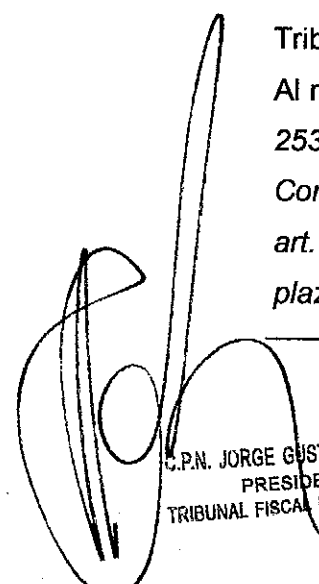
Al respecto ha decidido que *"Teniendo en cuenta entonces la claridad de los arts. 2532 y 2560 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación, cabe concluir que el propio Congreso de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional sobre la potestad local de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos provinciales y*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

municipales, por su carácter de derecho público provincial (arts. 5 y 121 de la CN. Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido expresada por el Poder del Estado con posibilidad de "introducir precisiones en los textos legislativos" para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en "Filcrosa", por haberlo considerado así necesario (cfr. en este mismo sentido CSJT, 'Fogliata, Marta María vs. Pcia. de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 584 del 09/5/2022]". (CSJT in re "Las Lanzas SA c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-

Por el contrario, en materia infraccional tributaria el Superior Tribunal Provincial ha sostenido que el instituto de la prescripción se encuentra regulado por la legislación de fondo, y no por las normas del CTP.-

En este punto ha sostenido que "Sentado lo anterior, se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN, que en un fallo muy reciente, ha sido mantenida. El 07/3/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar", la CSJN dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento". CSJT in re "Provincia de Tucumán (DGR) c/ Hospital Privado SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 1864/21, Sentencia N° 1297 del 20/10/2023).

Tal posición ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores: "Provincia de Tucumán (DGR) c/Salazar Ricardo Adrián s/ Ejecución fiscal", Exp. 153/21, Sentencia N° 1370 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Metalúrgica MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 898/21, Sentencia N° 1371 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Rio Marapa SRL s/ Ejecución fiscal", Expte. 1399/21, Sentencia N° 1373 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR)

c/González Esteban Agustín s/Ejecución Fiscal", Expte: 89/22, Sentencia. N° 8 del 07/02/2024; y Provincia de Tucumán (DGR) c/ Figueroa Ibarra Miguel Enrique s/Ejecución Fiscal" Expte. 2920/22. Sentencia N° 940 del 03/07/2024; entre otras.-

Como puede verificarse, la jurisprudencia del máximo Tribunal Provincial ha adoptado la posición del *Ius Commune* para la regulación de la prescripción liberatoria de los tributos; mientras que para la prescripción de acciones y sanciones tributarias ha adherido a la posición autonomista.-

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 55 CTP (anterior art. 54); sin que la Corte Provincial haya declarado su inconstitucionalidad en ninguno de los precedentes citados.-

Ahora bien, si la legislación local regula en forma directa el instituto de la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, no resulta posible descartar su aplicación para acudir a la normativa contenida en el derecho de fondo sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma del CTP.-

En este sentido la CSJN ha sostenido que *"La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu"*. (CSJN *in re* "Turismo Doss SA c/ EN -AFIP- DGI -Resol 1/11 (Ngde) s/Proceso de Conocimiento", Sentencia de fecha 11/03/2021, Fallos: 344:307).-

La propia jurisprudencia de la Corte Provincial indica que *"Esta Corte, citándolo a Germán José Bidart Campos, dijo que 'Es principio habitual del derecho judicial que emana de la Corte Suprema, el que anuncia que los tribunales de justicia no pueden en la causa que sentencian prescindir de las normas vigentes que son de aplicación al caso, salvo que la inaplicación se funde en una declaración de inconstitucionalidad. El principio se puede enunciar de otra manera, convirtiéndolo en la forma de que la declaración de inconstitucionalidad es la única vía mediante la cual los jueces pueden inaplicar una norma vigente, cuando dictan sentencia en un proceso regido por ella' [cfr. sentencia N° 966, del 27/12/96]"*. (CSJT - Sala

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Juárez: Angel Mariano Vs. Frías Jorge s/ Cobro Ejecutivo", Sentencia N° 672 de fecha 02/08/2007).-

Es menester señalar que el art. 162 CTP (anterior art. 161) establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".-

Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.-

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 162 CTP (anterior art. 161) para prescindir de la aplicación del art. 55 CTP (anterior art. 54) y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias. Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio.

Atento a ello, corresponde aplicar las normas establecidas en Código Tributario Provincial, en relación con la prescripción y el cómputo de los términos. Si realizamos una adecuada interpretación de la aplicación de la Ley en el tiempo, teniendo en cuenta plazo legal de cinco años que dispone el artículo 55 (anterior art. 54) del Código Tributario Provincial para el cómputo de la prescripción, y la forma de contar el mismo, artículo 57 (anterior art. 56) del mencionado digesto, surge expresamente que la infracción correspondiente al período fiscal 2020 (Acta de Deuda N° A 185-2023) venció el 30/06/2021 y la correspondiente al período fiscal 2021 (Acta de Deuda N° A 186-2023) venció el 30/06/2022; por lo cual las infracciones se produce, en los casos sub examine, de manera automática al día siguiente de los vencimientos incumplidos, siendo esa fecha la que corresponde tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

El plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computarse el 01 de enero de 2022 (para el período fiscal 2020) y el 01 de enero

de 2023 (para el período fiscal 2021) y culminará en fecha 01 de enero de 2027 y 01 de enero de 2028, respectivamente.

En conclusión y debido a la aplicación de las disposiciones establecidas en el Digesto Tributario Provincial, si realizamos un adecuado computo del plazo, la acción de la DGR para aplicar estas multas, aún no se encuentra prescripta.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RED DE SEGURO MÉDICO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70800804-0, en contra de la Resolución N° D 26/24, dictada con fecha 04/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RED DE SEGURO MÉDICO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70800804-0, en contra de la Resolución N° D 01/24, dictada con fecha 05/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado.

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

En merito a lo considerado,

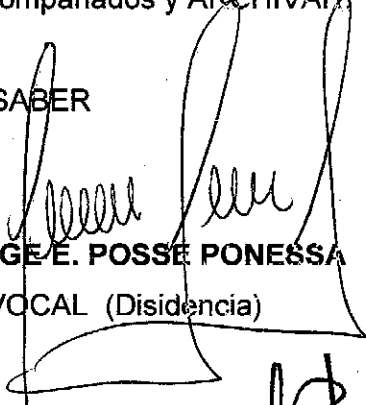
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RED DE SEGURO MÉDICO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70800804-0, en contra de la Resolución N° D 01/24, dictada con fecha 05/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado.

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


HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. C. P. N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION