GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2024-08095377-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 8 de Marzo de 2024

Referencia: Corresponde expte nro 2360-283757/16 "MEDICUS S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-283757 año 2016, caratulado "**MEDICUS S.A.**".

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 4564) con motivo de los recursos de apelación incoados a fojas 4347/4349, 4353/4355, 4354/4361, 4365/4379, 4499/4512 por el Dr. Gonzalo J. Vidal Devoto como apoderado de MEDICUS SOCIEDAD ANÓNIMA DE ASISTENCIA MEDICA Y CIENTÍFICA y de patrocinante de los Sres. Jorge Fiorito, María Guadalupe De All, Jorge F. Aufiero, quienes se presentan por sus propios derechos, y por el Dr. Tomás Miguel Araya, quien comparece por sí, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº12145, dictada con fecha 20 de noviembre de 2019 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (obrante a fojas 4299/4334) se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los periodos 2013 (marzo a diciembre), 2014 (enero a diciembre) y 2015 (enero a junio) por el ejercicio de las siguientes actividades: “Servicios de seguros de salud” (Código NAIIB 661110), “Servicios auxiliares a la intermediación financiera n.c.p., excepto los servicios de seguros y de administración de fondos de jubilaciones y pensiones” (Código NAIIB 671990), “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” (Código NAIIB 701090) y “Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería” (Código NAIIB 523110), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 6°) por la suma de pesos

un millón ochocientos noventa y nueve mil dieciocho con veinte centavos ($ 1.899.018,20), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). Por el art. 7° se reconocen saldos a favor de la firma por las posiciones 03/2013, 04/2013, 07/2013, 09/2013, 11/2013, 01/2014, y 03/2014 a 05/2015. A su vez, en el art. 8° se aplica una multa del 10% del monto dejado de oblar, por haberse constatado la infracción prevista en el art. 61 del citado Código. Finalmente, atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del mencionado plexo fiscal, se declara (art. 11°) la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes, intereses y multas aplicadas a los Sres. Jorge Félix Aufiero, Mauricio Irale, Pablo Hernán Miguens, Tomás Miguel Araya, Maximiliano Pavlovsky, Jorge Alfredo Fiorito y María Guadalupe De All.

A fojas 4566 se hace constar que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción, quedando la Sala II de este Tribunal integrada conjuntamente con la Vocal de la 4ta. Nominación, la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Vocal de la 5ta. Nominación, Carlos Ariel Lapine, respectivamente.

A fojas 4580 se ordena correr traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 4585/4592 el pertinente escrito de réplica.

A fs 4593 se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en caracter de vocal subrogante (conf. Ac. Ext. N° 100/22) y con el Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 12/23). Asimismo se provee la prueba ofrecida teniéndose por agregada la documental acompañada y rechazándose la pericial e informativa por resultar innecesarias para la resolución de la causa y se llama autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- En el recurso de apelación obrante a fojas 4365/4379, tras efectuar un detalle de los antecedentes obrantes en el expediente y en el acto atacado, el apoderado de la empresa expone que la actividad que ésta lleva a cabo es la de “Medicina Prepaga”, ya que su estatuto social no la habilita a brindar servicios de seguros de salud y que, conforme ello, se encuentra inscripta en el Registro Nacional de Entidades de Medicina Prepaga, y no ante la Superintendencia de Seguros de Nación que agrupa a las prestadoras de seguros.

Agrega que en ocasión del descargo propuso prueba que fue rechazada por el Fisco así como fue ignorada la documental agregada, violentando, de tal modo, los derechos constitucionalmente amparados en particular el de defensa. Pide por lo tanto, la nulidad del acto.

Sostiene que el código de actividad por el que le corresponde abonar el impuesto es el 661140 del NAIIB –alcanzado por una alícuota del 5% según leyes impositivas vigentes en los periodos ajustados- y no, el 661110 como sostiene el Fisco –sujeta a la del 5,5%-. Explica que siendo que el aplicativo SIFERE no prevé el código de actividad 661140, *"…los ingresos de MEDICUS relacionados a su actividad de "Servicios de Medicina Prepaga" se declararon bajo el código 661110, aplicando la alícuota del 661140 prevista en las leyes 14.394, 14.553 y 14653 respectivamente a cada uno de los períodos fiscalizados*".

Con relación a la sanción por omisión aplicada, puntualiza que no se dan las condiciones para su operatividad, en tanto no se perfeccionan los elementos objetivos y subjetivos propios de la figura. Cita jurisprudencia. Opone que la multa es irrazonable y que procede, al caso de autos, el eximente de error excusable. Subsidiariamente requiere se aplique el mínimo legal.

Formula oposición a la atribución de responsabilidad solidaria respecto de la sanción aplicada, en base al principio de personalidad de la pena y por violación de presupuestos constitucionales.

Adjunta documental, ofrece prueba informativa y pericial contable.

En los recursos incoados a fojas 4347/4349, 4353/4355, 4354/4361, los apelantes adhieren al recurso de apelación interpuesto por la firma de tratas, remitiendo a los argumentos y pruebas ofrecidas.

Sin perjuicio de ello, se oponen a la extensión de responsabilidad solidaria efectuada por la Autoridad Fiscal en relación a la sanción por omisión, reproduciendo el agravio traído por el apoderado de la empresa.

En el libelo de fojas 4499/4512 el recurrente formula la adhesión al recurso de apelación de la firma *"…y los restantes responsables solidarios…incluyendo la prueba ofrecida en el mismo, el que debe considerarse parte integrante de esta presentación…*"

Cuestiona la extensión de responsabilidad solidaria por resultar la misma objetiva y automática. Indica que no existe en el expediente conexión entre las tareas desarrolladas como Director y la presunta omisión del impuesto.

Considera violentados principios constitucionales y lo prescripto en los arts. 59 y 274 de la Ley 19.550. Cita el fallo Raso.

Opone la nulidad del acto por no haberse acreditado culpa o dolo en el obrar del Director, a fin de legitimar la extensión de responsabilidad. Cita jurisprudencia.

Debate la inversión de la carga de la prueba en cabeza de los responsables solidarios para eximirse de responsabilidad.

Plantea la inconstitucionalidad del acto impugnado por no respetar los principios penales básicos aplicables y por violar el principio de razonabilidad de las leyes.

En todos los recursos de apelación se hace reserva del Caso Federal.

II.- En primer lugar, la Representación Fiscal menciona que ha realizado la contestación de agravios en base a la pieza recursiva adjuntada al traslado y al acto administrativo y documentación existente en el sistema de trazabilidad fiscal, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID 19.

Tras señalar que efectuará una contestación conjunta de todos los recursos de apelación, atento la adhesión formulada por los responsables solidarios, comienza con el tratamiento del pedido de nulidad, al que rechaza, habida cuenta que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos necesarios para emitir un acto válido y eficaz. Expone que para que proceda la nulidad se requiere que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquéllas de carácter grave y solemne que influyan realmente en detrimento de la defensa. Relata que de la lectura de los considerandos del acto apelado surge con claridad su sustento fáctico y normativo, las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables, por lo que entiende que la motivación se encuentra debidamente cumplida.

Tras citar jurisprudencia transcribe los motivos de rechazo de la prueba informativa esbozados por el juez administrativo en el acto en crisis y la agregación de la prueba documental al expediente, concluyendo que las manifestaciones de los recurrentes constituyen una discrepancia con la determinación impositiva. Advierte que el procedimiento instado se ha ceñido a la normativa aplicable, respetándose el derecho de defensa de la parte, habiendo tomado participación y conocimiento de los temas cuestionados, por lo que pide se rechace el planteo de nulidad. En lo tocante a los agravios de fondo, específicamente en cuanto a la determinación de la alícuota correspondiente a la actividad de Medicina Prepaga, transcribe los fundamentos del juez administrativo y expone que "*…es el propio fiscalizado quien durante los períodos fiscalizados declaró dicha actividad y que en cuya composición descriptiva incluye la prestación del servicio de medicina prepaga, cuestión que se ha verificado en las presentes actuaciones mediante la producción de la apertura a prueba dictada… la inspección interviniente ha respetado la actividad declarada bajo el Código NAIIB 99 N° 661110 siendo motivo de ajuste su alícuota declarada por cuanto el propio fiscalizado tributó en defecto el Impuesto de marras al aplicar un alícuota del 5,00% cuando, para la citada actividad, corresponde la aplicación de una alícuota del 5,50% …".*

En relación a la sanción impuesta, considera procedente su aplicación y resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Destaca, con aval de precedentes de este Cuerpo, que resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor, dado que la figura de tratas está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas. Estima que los principios de derecho penal no se encuentran violentados.

Respecto a la reducción del quantum de la multa, indica que el a quo tuvo en cuenta las constancias de la causa y fijó la misma dentro de la escala legal, por lo tanto, no puede alegarse que sea irrazonable. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos. Cita jurisprudencia.

Luego, manifiesta que el instituto de responsabilidad solidaria en materia fiscal reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que reviste o la posición o situación especial que ocupa, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente al efectuado a la empresa. Adiciona que corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda tanto en relación al contribuyente verificado, como a los responsables solidarios, sin que se considere que estos últimos responden patrimonialmente sólo de manera subsidiaria ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. No existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena en tanto, la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables. Asimismo, en punto a la solidaridad por el pago de la multa impuesta, afirma que la Agencia se limita a cumplir con la manda legal. Finalmente, en cuanto a la aplicación de principios penales, cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Por último, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 del C.F., y aplicación de la doctrina del fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, aclara que la Suprema Corte no ha conformado mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, por tal motivo mal puede sostenerse que la Suprema Corte haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21 (actual 24) del Código Fiscal. Cita nuevos precedentes judiciales y solicita, se confirme la resolución en este punto.

Solicita se tenga presente el planteo del caso federal para su oportunidad, y que se desestimen los agravios en su totalidad.

III.- Voto del Cdor Rodolfo Dámaso Crespi: que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la disposición delegada seatys nº12145, dictada con fecha 20 de noviembre de 2019 por el departamento de relatoría ii de la agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, se ajusta a derecho.

Corresponde iniciar con el tratamiento del planteo que justificaría, a criterio de la parte apelante, la declaración de la nulidad del acto dictado con base en el rechazo de la prueba ofrecida en oportunidad de la presentación del descargo y la incorrecta valoración de la misma efectuada por el juez administrativo, adelantando que la misma no procede en virtud de las siguientes cuestiones.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz, y que cause los efectos jurídicos propios.

Pues bien, de la lectura de la resolución impugnada -y más allá del carácter general en que han sido planteadas las quejas por el recurrente-, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos, que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria y que se instituye como el presupuesto necesario para determinar el monto de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con valoración de los elementos existentes en el expediente recabados por el Fisco y adjuntados con el descargo por la firma de marras y se han brindado los motivos por los cuales el a quo rechazó parcialmente la prueba informativa, sin perjuicio de la medida de mejor proveer oportunamente ordenada (plasmándose las conclusiones obtenidas in extenso a fojas 4303 vta. y ss., las que originaron la rectificación del ajuste efectuado, confeccionándose nuevos papeles de trabajo y formularios de cuantificación de la deuda -R-055 y R-222-).

Es claro, entonces, que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades de instrucción que le son propias.

Sobre el tópico, no puede obviarse que conforme el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria según art. 4° del Código Fiscal t.o. 2011),

los jueces administrativos, poseen amplias facultades para decidir la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también para ordenar la ejecución de medidas para mejor proveer (como así lo ha hecho el juez administrativo en estas actuaciones).

Bajo tal entendimiento, resulta desatinado concebir la presencia de vicio alguno, cuando se ha procedido bajo el amparo de una norma que le confiere a la Autoridad Fiscal el derecho de actuar del modo en que lo ha hecho.

En consecuencia, se verifica que los apelantes discrepan con la interpretación fiscal y no se constata la existencia de anomalías que justifiquen la tacha que persiguen. En orden a ello, no existiendo vicio que formular contra el acto de determinación impugnado, la nulidad impetrada carece de andamiaje, lo que así declaro.

Sentado ello, corresponde efectuar el tratamiento del origen de la deuda reclamada.

En primer lugar, se infiere de las actuaciones que existe comunión entre las partes respecto a que la firma realiza la actividad de "Servicios de medicina prepaga" (ver nota de fojas 20 y respuestas a la circularización realizada, obrantes a fojas 542, 615, 799, entre otros).

En consecuencia, y en segundo término, cabe resaltar que la discusión se circunscribe al código NAIIB en el que la misma encuadra y, en correspondencia con ello, la alícuota asignada en cada una de las leyes impositivas dictadas en los períodos involucrados.

Al respecto, conforme la Disposición Código NAIIB 99.1 vigente a partir del 07/01/2013 y, por ende, aplicable a los periodos verificados, se verifica que el Código 661110 "Servicios de Seguros de Salud" **incluye** "*Los servicios de seguros salud que cubren, entre otras, situaciones tales como lucro cesante o reducción de ingresos debido a períodos de diagnóstico, tratamiento y/o recuperación y/o rehabilitación, indemnizaciones por enfermedades declaradas y reintegros por mayores gastos sanitarios, no cubiertos por los planes de salud pactados por tiempo indeterminado y de contribución regular*. **Y no incluye**: *"• El servicio de los seguros contra perjuicios que afectan el patrimonio del afectado (subclases 66121 y 66122). • Los servicios de reaseguros (subclase 66130).* • ***Los servicios de medicina pre-paga (subclase 661140)*.**" (el resaltado me pertenece)

Es decir, que la actividad de "Servicios de Medicina pre-paga" posee un código propio (el NAIIB 661140), que comprende las "…*actividades de organizaciones, cualquiera sea su forma jurídica, que gestionan coberturas médico asistenciales a las que se accede en forma voluntaria.*".

Ahora bien, resuelta la cuestión del encuadre de la actividad en el nomenclador vigente en la oportunidad (Cód. 661140), le asiste razón a la parte recurrente en relación a que la alícuota aplicable resulta ser del 5% (según art. 26 de las Leyes Impositivas 14.394, 14.553 y 14.653 -años 2013, 2014 y 2015, respectivamente-), lo que así declaro.

En virtud a cómo se resuelven las cuestiones antes referidas, las demás quejas han devenido abstractas.

POR ELLO, VOTO: **1°)** Hacer lugar a los recursos de apelación incoados a fojas 4347/4349, 4353/4355, 4354/4361, 4365/4379, 4499/4512 por el Dr. Gonzalo J. Vidal Devoto como apoderado de MEDICUS SOCIEDAD ANONIMA DE ASISTENCIA MEDICA Y CIENTIFICA y de patrocinante de los Sres. Jorge Fiorito, María Guadalupe De All, Jorge F. Aufiero, quienes se presentan por sus propios derechos, y por el Dr. Tomás Miguel Araya, quien comparece por sí, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº12145, dictada con fecha 20 de noviembre de 2019 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2°)** Dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS Nº12145, y revocar la misma. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Adhiero al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

Voto del Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz. Dando por reproducidos los antecedentes de hecho y derecho efectuados por la Instrucción, adhiero a los fundamentos y la propuesta de solución propiciada por el Vocal preopinante, Cr Rodolfo Dámaso Crespi. Así lo voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar a los recursos de apelación incoados a fojas 4347/4349, 4353/4355, 4354/4361, 4365/4379, 4499/4512 por el Dr. Gonzalo J. Vidal Devoto como apoderado de MEDICUS SOCIEDAD ANONIMA DE ASISTENCIA MEDICA Y CIENTIFICA y de patrocinante de los Sres. Jorge Fiorito, María Guadalupe De All, Jorge F. Aufiero, quienes se presentan por sus propios derechos, y por el Dr. Tomás Miguel Araya, quien comparece por sí, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº12145, dictada con fecha 20 de noviembre de 2019 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2°)** Dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS Nº12145, y revocar la misma. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2024.03.07 12:18:50 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2024.03.07 12:54:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2024.03.08 10:30:09 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2024.03.08 14:48:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.08 14:47:55 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número: PV-2024-08102658-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 8 de Marzo de 2024

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-283757/16 "MEDICUS S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-08095377-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3462 .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.08 15:36:33 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.08 15:36:34 -03'00'