



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

LA PLATA, 6 de agosto de 2019.-----  
**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-242601/2010 caratulado  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES ARGENTINA S.A."-----  
**Y RESULTANDO:** Que arribaron las actuaciones a esta Alzada con motivo de  
los recursos de apelación interpuestos por los señores Miguel José Frankel a  
fojas 1/4 del alcance 1 que corre agregado como fojas 2367, Santiago Cotter a  
fojas 1/4 del alcance 2 que corre agregado como fojas 2369, Alejandro  
Sorgentini a fojas 1/6 del alcance 3 que corre agregado como fojas 2371 y  
Jorge Díaz a fojas 1/5 del alcance 5 que corre agregado como fojas 2375, todos  
por derecho propio con el patrocinio del Dr. José María Sferco, y Daniel Oscar  
Gil en representación de INTERNATIONAL HEALT SERVICES ARGENTINA  
S.A. a fojas 1/21 del alcance 7 que corre agregado como fojas 2379, con el  
patrocinio letrado del Dr. José María Sferco, contra la **Disposición Delegada  
SEFSC N° 4623/2014**, dictada por la ARBA, agregada a fojas 2329/2350.-----  
-----Que el Acto supra señalado determinó las obligaciones fiscales de la firma,  
en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el  
ejercicio de la actividad de "*Servicios de Seguros de Salud (incluye medicina  
prepaga)*" (Código NAIIB 661110), correspondiente al período fiscal 2009  
(Enero a Diciembre), estableciendo en su artículo 6° diferencias a favor de la  
Administración por haber tributado en defecto el gravamen en el período citado,  
por un total de Pesos un millón cuatro mil ochocientos treinta y siete con  
cuarenta centavos (\$ 1.004.837,40), con más los accesorios previstos en el  
artículo 96 del Código Fiscal -t.o. 2011-. Asimismo, en su artículo 7° aplicó una  
multa del diez por ciento (10%) del impuesto omitido, según lo prescripto por el  
artículo 61 primer párrafo del citado Código. Y en su artículo 9°, de acuerdo a lo  
normado por los artículos 21, 24 y 63 del mismo ordenamiento, estableció la  
responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago  
del gravamen, multas, intereses y recargos, de los señores Frankel Miguel  
José, García Carlos José, Cotter Santiago, Sorgentini Alejandro y Díaz Jorge.---  
-----Que a fojas 2390 se dejó constancia que la causa ha resultado adjudicada  
a la Vocalía de la 8° Nominación, Sala III, a cargo de la Dra. Dora Mónica  
Navarro, la que además se integra con las Dras. Mónica V. Carné y Silvia E.

Hardoy.-----

-----Cumplidos el resto de los pasos procesales que exige la legislación vigente, a fs. 2401 se corrió traslado de los recursos a la Representación Fiscal, obrando a fs. 2403/2412 el escrito de responde, dependencia que, a su vez, informó a fs. 2415 que la empresa interpuso acción en los términos del art. 24 inciso b) del Convenio Multilateral ante la Comisión Arbitral, en virtud de lo cual la Sala decidió a fs. 2422/2423 vta. suspender el trámite hasta tanto se pronuncie dicho Organismo.-----

-----A fs. 2456 la causa fue readjudicada para su instrucción al Dr. Carlos Ariel Lapine, haciéndose saber dicha circunstancia como así también que la Sala quedó integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (Acuerdo Extraordinario n° 87/17).-----

-----A foja 2460 Representación Fiscal acompañó copia de la Resolución Comisión Arbitral n° 8/2018, recaída en la causa "INTERNATIONAL HEALT SERVICES ARGENTINA S.A. C/Pcia. Bs.As.", cuya copia luce a fs. 2463/2466, procediendo del mismo modo (fs. 2477) respecto de la decisión adoptada por la Comisión Plenaria (Resolución n° 25/18 que se adjuntó a fs. 2478/2480).-----

-----A fojas 2481 se tuvo presente la prueba documental acompañada y se desestimaron por innecesarias la informativa, pericial contable e informática ofrecidas y, encontrándose la causa en estado de resolverse, se decretó el llamado de autos para sentencia.-----

**Y CONSIDERANDO:** I.- A.- **Recurso interpuesto por la contribuyente.** La recurrente formula sus agravios en relación a las siguientes cuestiones: 1) Nulidad por vicios del procedimiento y por la consideración aparente que el Fisco hizo de la defensa en la etapa de la Vista; 2) Prescripción; 3) Distribución de base imponible en el marco del Convenio Multilateral; 4) Alícuota aplicable por reencuadre de actividad; 5) Multa impuesta y 6) Intereses. En ese orden será efectuada la reseña, con excepción de los argumentos relativos al tema señalado como punto 3), ya que su omisión por innecesario se impone en tanto el debate al respecto ya fue esclarecido por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral.-----

-----En cuanto al planteo de nulidad, expone que el Fisco afirma que el ajuste



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

se realizó sobre base cierta cuando a su entender se efectuó sobre base presunta. En este sentido manifiesta que se *"determinó donde efectivamente se realizaron las prestaciones en base a una suposición, es decir mediante la mera afirmación de que ese lugar coincidía con el domicilio de los prestadores"* Explica que el método empleado por el Organismo es válido sólo en los casos que no fuera posible la determinación sobre base cierta. Cita doctrina y jurisprudencia del TFN para avalar su postura.-----

-----Desde otro ángulo, considera que la consecuencia pretendida debe recaer sobre la Disposición apelada, ya que -según su visión- es una lisa y llana reiteración de los argumentos esgrimidos al inicio del procedimiento, conclusión a la que llega a partir de sostener que ARBA *"no asumió las defensas planteadas en el descargo a la vista"...* *"lo cual obsta tener al procedimiento administrativo concretado como jurídicamente válido por carencia de motivación"*. Puntualmente indica que la Agencia sustituye el criterio de la firma porque *"no respeta el lugar efectivo de prestación de servicio y, en lugar de determinar cuál es el lugar efectivo de esa prestación, utiliza presunciones arbitrarias diciendo que el lugar de prestación del servicio coincide con el domicilio del prestador"*, y añade que -además- no brindó los motivos por los cuales descartó el domicilio de los afiliados. Igualmente aduce que tampoco fundó por qué entendió que para determinar el coeficiente de ingresos solo debía tener en cuenta la apertura del rubro "honorarios y retribuciones" sin considerar otros rubros del Anexo Gastos de los Estados contables de la empresa. Culmina el punto tildando de arbitrario el pronunciamiento fiscal, apoyándose en doctrina que transcribe.-----

-----Opone la prescripción de las facultades de ARBA para reclamar los períodos 2009/1 a 2009/4. Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 158, 159, 160 y 161 del CF por apartarse de las normas del Código Civil que entiende aplicables (arts. 4027, 3956 y 3986), trayendo a colación la jurisprudencia en la temática sentada por la CSJN ("Filcrosa", "Casa Casmma", "Ullate", entre otros) y la SCJBA (causas C.81253, 82282, 84445, 84876 y 87124, en especial el precedente "Fadra"). Bajo la interpretación que propicia, asevera que el plazo quinquenal del período 2009/4 feneció en el mes de mayo de 2014,

extinguendo a esta fecha el derecho del Fisco a reclamar dicho período y sus anteriores.-----

-----Respecto de la queja relativa a la alícuota aplicable (4,5%, según el Fisco, en contra del 3,5% declarada por la contribuyente) explica que International Health Services es una empresa de medicina prepaga, calificación que -dice- no es cuestionada por la Administración, declarando su actividad como contribuyente de Convenio en "Servicios de seguros de salud" (Código CUACM 661110). Expone que la Ley 13.930 (Impositiva 2009) no establece una nomenclatura que contemple dicha actividad y código, sino que *"la misma ha sido desagregada... en dos subconceptos, a saber: ...la actividad 6611 denominada "Servicios de seguros personales, excepto los servicios de medicina prepaga" con una alícuota del 4,5%...(y) la actividad 661140 denominada "Servicios de medicina prepaga" con una alícuota del 3,5"*. De allí justifica su tributación en el orden local teniendo en cuenta que "la actividad "6611" taxativamente excluye a los servicios de medicina prepaga.-----

-----En cuanto a la multa que refuta se ampara en que en la especie no se ha configurado la conducta omisiva reprochada, en tanto considera que la firma ingresó el impuesto de acuerdo al criterio adoptado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, añadiendo que nunca tuvo intención de omitir impuesto alguno, efectuando una completa aplicación de las normas del Convenio Multilateral como del Código Fiscal y leyes impositivas. A todo evento plantea la existencia de error excusable.-----

-----Finaliza su defensa alegando la improcedencia de intereses resarcitorios, en razón de no existir mora culpable. Cita jurisprudencia, CSJN Fallos 304:203 in re "IKA RENAULT". Acompaña prueba documental y ofrece Informativa, pericial contable e Informática.-----

**B.- Recursos de las personas declaradas responsables solidarios (Señores Frankel, Cotter Sorgentini y Diaz).** En todas las presentaciones, de un mismo tenor, se agravan de la extensión de la figura endilgada por el Fisco por el solo hecho de integrar el órgano volitivo de la fiscalizada, contrariando los principios de punición penal, a la par que postulan que la misma es de carácter subsidiario. Traen a colación el precedente "Raso" de la SCJBA del 2/7/14.



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

Plantean la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal relativos a la responsabilidad en cuestión al entender que se contraponen con la legislación de fondo. En subsidio adhieren a los argumentos expuestos por la firma sobre la procedencia del ajuste y respecto de la multa consideran que no existe mora culpable, como así también que en virtud del principio de personalidad de la pena existe imposibilidad de extender la solidaridad al ámbito infraccional.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso. En primer lugar advierte que los agravios formulados son reiteración de los planteados en la etapa previa de descargo, remitiendo a lo resuelto al respecto por Sala III de este Tribunal in re "Visa Argentina S.A." del 3/3/2011.-----

-----En torno al planteo de nulidad, justifica el accionar fiscal manifestando que esa Autoridad ha llevado a cabo la determinación impositiva ciñéndose a la normativa aplicable, enmarcada en la legalidad y respetando cada una de las etapas el debido proceso. Añade que los vicios invocados no son tales, pues sostiene que de la lectura de los considerandos del acto surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo. En alusión puntual a la improcedencia del método presuntivo de atribución de ingresos para la aplicación del Convenio Multilateral invocado, expone que "no se puede arribar a una conclusión certera sobre la nulidad sin entrar en el análisis de dicha determinación".-----

-----En cuanto a las apreciaciones atinentes a la falta de causa y motivación, por ausencia de valoración de la prueba aportada y violación del derecho de defensa, aduce su improcedencia basándose en que se ha respetado el debido proceso llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto.-----

-----Culmina el responde a la nulidad articulada señalando que la crítica trazada se traduce en una mera disconformidad con la postura fiscal, extremo que a su entender no justifica la invalidez del acto peticionada.-----

-----Seguidamente aborda la prescripción opuesta adelantando que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vigente desde el 1/8/2015, en especial el art. 2532, confirma su postura acerca de que la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional. Transcribe jurisprudencia de la SCJBA ("Olivares C.D

Concurso" del 23/12/2002; "Rincón de Torres" del 5/11/2003), de este Tribunal ("Cervecería Bieckert del 3/5/2007) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata ("Mau Mar" del 1/3/2011). Desde allí, considera que el cómputo del plazo quinquenal se inicia, para el período determinado (2009), el 1/1/2011 y luego con la notificación de la Disposición apelada realizada en el mes de noviembre de 2014 operó la causal de suspensión que se prolonga hasta los 90 días posteriores a que se produzca alguna de las situaciones previstas en el Código Fiscal.-----

-----En alusión a los cuestionamientos relativos a la aplicación e interpretación de las normas del Convenio Multilateral, advierte que estará al pronunciamiento que dicten los Organismos de dicho Convenio en atención a la acción interpuesta por el contribuyente de conformidad al art. 24 inciso b) del mismo, extremo que ya se produjo a la fecha de la presente, tal como se expuso en el Considerando I a efectos de justificar la innecesaria mención de los agravios formulados en tal sentido ante esta instancia.-----

-----Respecto a la divergencia sobre la alícuota aplicable, reproduce lo expuesto por el a quo a fs. 2343, desde donde se desprende la conclusión a que arriba argumentando que *"... la actividad desarrollada por la firma es la de "Servicios de seguros de salud" (Código NAIIB 661110)", y que la misma y dicho Código "no han sido punto controversial....toda vez que la fiscalización consideró que el contribuyente efectivamente desarrolla la actividad que declara en sus Declaraciones Juradas"*, para luego rematar que *"el contribuyente pretende que resulte aplicable la alícuota prevista para otra actividad -la nombrada con el Código 611140 denominada "Servicios de medicina prepaga"- sin tener en consideración que la actividad que él mismo declara y que esta Agencia ratifica es la de "Servicios de seguros de salud".-----*

-----En lo atinente a la sanción impuesta defiende la postura fiscal a partir de advertir que se ha configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, en razón de las diferencias determinadas en autos, añadiendo que para su aplicación *"no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor"*. Rechaza la acogida de error excusable, pues a su entender no se advierte la concurrencia de causal exculpatoria alguna.



Además, recuerda que el contribuyente contaba con el instituto de la Consulta para evacuar sus dudas, sin que haya ejercido ese derecho.-----

-----Asimismo defiende la aplicación de intereses resarcitorios (art. 96 del CF t.o. 2011) transcribiendo los criterios sentados por la CSJN (“Metalúrgica Bonano” del 4/9/2007) y de la SCJBA (“Fico Pcia Bs As c/ Obra Social del Personal Marítimo s/ apremio” del 3/10/12).-----

-----Finalmente, en respuesta al rechazo de los apelantes de la solidaridad de los directivos de la sociedad que contiene el acto atacado, expone que *“dicho instituto en materia fiscal no significa una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión”*, desde donde extrae que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar responsabilidad, recayendo la prueba de inexistencia de culpa en cabeza de los responsables. Enfatiza que tales personas responden por la totalidad de las obligaciones reclamadas al contribuyente, incluyendo la multa impuesta, bajo el argumento que *“el fundamento del instituto radica en la preservación del cobro del crédito en ciernes”*. A la par postula sostiene que el Derecho penal es un ordenamiento dictado para resguardar intereses totalmente disímiles a los regulados por el Código Fiscal.-----

**III.- VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE:** Corresponde ahora decidir si la Disposición Delegada N° 4623/2014 resulta ajustada a derecho.-----

-----Previamente me voy a referir al planteo inicial realizado por la Representación Fiscal en su alegato, cuando afirma -con cita del precedente “Visa Argentina S.A.” de este Tribunal, del 3/3/2011- que los apelantes se limitan a reiterar la defensa ensayada en el descargo, la cual, expresa, ya ha sido examinada por la Administración en la etapa previa.-----

-----Al respecto -infiero- que tal mención está dirigida a demostrar el incumplimiento procesal de las pautas del art. 120 del Código Fiscal (T.O. 2011). Siendo así, resulta menester aclarar que, más allá de advertirse que la pieza recursiva reproduzca en lo medular las mismas ideas que en la etapa anterior en relación a la cuestión de fondo en debate, al momento de evaluarse en esta instancia la admisibilidad formal se ha sopesado la misma a la luz de la vigencia de los principios de formalismo moderado e in dubio pro actione,

observándose que, además, de las expresiones que vierte el apelante, se desprende claramente el meollo del conflicto que intenta inclinar a su favor, sin perjuicio de hacer notar -además- que se ha introducido un planteo de nulidad del acto atacado que no es reiteración -obviamente- de nada.-----

-----Sentado lo anterior, es momento de dirimir el conflicto en función de los diversos agravios introducidos en el recurso interpuesto, no sin antes destacar que las quejas formuladas por la accionante, en relación al criterio fiscal empleado a efectos de proceder a la distribución de la base imponible en el marco de las normas del Convenio Multilateral, han sido planteadas en forma simultánea ante el Organismo Interjurisdiccional, cuya acción ha sido resuelta a **favor de la postura del Fisco** por la Comisión Arbitral mediante la Resolución nº 8/2018 (obrante a fs. 2463/2466), siendo la misma ratificada por Resolución nº 25/2018 por la Comisión Plenaria (fs. 2478/2480), desde donde deviene oportuno recordar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa que aquí se ventila- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM establece que "*Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto*".-----

-----En este contexto, teniendo en cuenta que dichos órganos de aplicación han zanjado definitivamente la disputa en los términos vertidos en las citadas Resoluciones, rechazando la acción interpuesta por la empresa de marras, no cabe sino considerar que la pretensión fiscal en este aspecto ha sido convalidada.-----

-----Asimismo, y por derivación de lo sucedido en dicho ámbito, puede advertirse que, en relación al planteo referido a la nulidad del acto, dado la íntima vinculación que poseen los vicios que se alegan con aquellas cuestiones atinentes a la distribución de base imponible, el mismo ha devenido abstracto en su tratamiento en la presente instancia, como así también justifica la desestimación por innecesariedad de la prueba aportada, en razón que los extremos fácticos que se intentan demostrar en abono de su postura ya fueron objeto de análisis y resolución por los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral antes indicados.-----

**IV.-** Dicho esto, observo que el asunto a resolver ante esta Alzada ha quedado acotado y circunscripto a los demás temas que han sido desarrollados por la





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

firma y las personas humanas aquí involucradas en los recursos deducidos, a saber: A.- Prescripción. B.- Encuadramiento de la actividad. C.- Multa por omisión. D.- Intereses resarcitorios. E.- Atribución de responsabilidad solidaria a los integrantes del órgano de administración. Abordaré su esclarecimiento en el orden propuesto.-----

A.- A efectos de expedirme sobre la prescripción de la acción fiscal opuesta por los recurrentes respecto del período 2009/1 a 2009/4, adelanto que la misma no puede prosperar bajo el argumento que expongo a continuación.-----

-----Así, en cuanto al punto referido al tiempo en que fue dictado (3/11/14) y notificado el acto en crisis (noviembre de 2014 –ver Formularios obrantes a fojas 2351/2365) determinando obligaciones del año 2009, reparo que los impugnantes amparan su postura planteando que su análisis debe efectuarse de acuerdo a la normativa específica prevista en el Código Civil (Ley 340), de conformidad a la doctrina sentada -entre otros- en el fallo de la CSJN recaído en autos "Filcrosa S.A. s/Quiebra s/Incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda", de fecha 30/09/2003, posteriormente seguida por el máximo tribunal provincial en los precedentes que cita, por medio de los cuales, en lo medular, se declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la legislación local en la materia en tanto se oponga a la regulación de fondo.-----

-----En este marco señalan, básicamente, que el Organismo recaudador carecía de facultades para determinar el impuesto del período acotado mencionado, tomando para ello como punto de partida que el cómputo quinquenal debe iniciarse "desde la fecha del título de la obligación" (art. 3956 del Código Civil), tal como lo entendió la CSJN in re "Ullate" del 1/11/11.-----

-----Ahora bien, resulta pertinente hacer notar que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014), el cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Velez Sarsfield, a la par que contiene normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560).-----

-----De este modo, ante el diverso escenario acontecido entre el momento de fundar la petición y la nueva legislación, remito a los conceptos expresados al respecto por el suscripto en autos "Agroindustrias Quilmes S.A", del 11/2/2016, "Maycar S.A.", del 27/10/016, "Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.", del 4/11/2016 y más recientemente en "Color One SA" del 20/4/2018 (todos de la Sala II que naturalmente integro), no obstante el pronunciamiento de la Suprema Corte Provincial sobre el tema emitido luego de la vigencia del citado Código, sobre el cual caben las siguientes reflexiones. -----

-----Así, dada la vital gravitación que poseen las decisiones adoptadas por el máximo Tribunal judicial de la Provincia, en la medida que las mismas pueden dar lugar a evaluar desde este ámbito la necesidad de su acatamiento a la luz de la facultad conferida a este Organismo por el art. 12 del CF (t.o. 2011) y el art. 14 del Dto-Ley 7603/70 y sus modif., cabe referir al reciente decisorio recaído in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", de fecha 16/5/2018.

-----En efecto, es de observar que en dicha causa la SCJBA confirmó -por mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, por la cual -a su vez- se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su redacción al actual art. 159 del t.o. 2011), extremo que configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad mencionada precedentemente. Sin embargo, tal posibilidad -hoy- se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la Mesa de Entradas Virtual del Poder Judicial de la Provincia que el Fisco dedujo, con fecha 8/6/2018, Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis.-----

-----En consecuencia, teniendo en cuenta las consideraciones efectuadas en los precedentes citados de este Tribunal en torno a la legislación aplicable, entiendo que el plazo quinquenal de prescripción de las acciones para



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

determinar el impuesto por el período determinado, esto es 2009, comenzó a correr el 1 de enero de 2011 y hubiera fenecido el 1º de enero de 2016, desde donde se aprecia que la acción fiscal contenida en la Disposición aquí apelada ha sido ejercida dentro del término de ley, sumado a que la intimación de pago producida con la notificación del acto tuvo por efecto la suspensión de su curso en los términos previstos por el inciso a) del art. 161 del Código Fiscal.-----

B.- En torno al punto en disputa concerniente al "encuadre de la actividad", la cuestión a decidir consiste en establecer si los ingresos atribuibles a esta jurisdicción deben considerarse comprendidos en el Código NAIIB 661110 "Servicios de seguros de salud", tal la postura fiscal, en cuanto alega que es la declarada por el contribuyente (ver Considerandos del acto a fs. 2332 vta.) correspondiendo aplicar la alícuota del 4,5%, o bien bajo el Código NAIIB 661140 "Servicios de medicina prepaga", según sostiene la empresa y respecto de la cual la ley dispensa la alícuota del 3,5%.-----

-----Al respecto, es de observar que la Administración funda su criterio (ver Considerandos del acto a fs. 2343 vta.) manifestando, en respuesta al descargo efectuado oportunamente, que "... la actividad desarrollada por la firma es la de "Servicios de seguros de salud" (Código NAIIB 661110)", y que la misma y dicho Código "no han sido punto controversial....toda vez que la fiscalización consideró que el contribuyente efectivamente desarrolla la actividad que declara en sus Declaraciones Juradas", para luego rematar que "el contribuyente pretende que resulte aplicable la alícuota prevista para otra actividad -la nombrada con el Código 611140 denominada "Servicios de medicina prepaga"- sin tener en consideración que la actividad que él mismo declara y que esta Agencia ratifica es la de "Servicios de seguros de salud".-----

-----Por su parte, el apelante refuta el parecer fiscal explicando que International Health Services es una empresa de medicina prepaga, calificación que -dice- no es cuestionada por la Administración y que "ha sido consentida ...en determinaciones anteriores", declarando su actividad como contribuyente de Convenio en "Servicios de seguros de salud" (Código CUACM 661110). Expone que la Ley 13.930 (Impositiva 2009) no establece una nomenclatura que contemple dicha actividad y código, sino que "la misma ha

sido desagregada...en dos subconceptos, a saber: ...la actividad 6611 denominada "Servicios se seguros personales, excepto los servicios de medicina prepaga" con una alícuota del 4,5%...(y) la actividad 661140 denominada "Servicios de medicina prepaga" con una alícuota del 3,5". De allí justifica su tributación en el orden local teniendo en cuenta que "la actividad "6611" taxativamente excluye a los servicios de medicina prepaga.-----

-----Sentadas ambas posturas, anticipo mi coincidencia con la interpretación que desarrolla la accionante. En efecto, en primer lugar debe tenerse presente que el legislador, tal como enfatiza el contribuyente, **no ha contemplado** la apertura del Código de actividad que pretende el Fisco (661110), sino que se ha limitado a fijar el nivel de alícuota (4,5%) para la categoría identificada bajo el Código 6611 correspondiente a la actividad denominada "Servicios de seguros personales, excepto los servicios de medicina prepaga". De allí, se advierte el error en que incurre el Fisco al encuadrar la actividad y dispensar un tratamiento en un Código no previsto en la Ley, más allá que la misma (bajo el Cód. 661110) haya sido declarada por el sujeto pasivo en su carácter de contribuyente de Convenio Multilateral en función de un mero aplicativo, pues dicha conducta del particular **no releva** al Fisco, al Estado, de proceder inexcusablemente, reitero, conforme a la ley.-----

-----Por otra parte, se torna verosímil el argumento del quejoso cuando señala que su actividad (empresa de medicina pre-paga) no ha merecido objeción por parte de la Agencia, ni bien se repara que en el mismísimo acto determinativo impugnado (art. 1º) detalla que la actividad verificada es "Servicios de seguros de salud", agregando a continuación, a modo de aclaración, que "incluye medicina prepaga". Consecuentemente, frente a tal reconocimiento, siendo que la Ley 13.930 (inciso B del art. 12) establece en forma específica para dicha actividad bajo el Código 661140 la tasa del 3,5%, corresponde otorgar razón al impugnante y ordenar a la Autoridad de Aplicación a reliquidar la deuda reclamada aplicando ésta última alícuota.-----

C.- En cuanto al agravio dirigido a cuestionar la multa por omisión aplicada (10% del monto reclamado), reducido ahora a aquel guarismo que surja de lo dispuesto por la Comisión Arbitral ratificado por la Comisión Plenaria, a tenor de



la acogida desfavorable en este pronunciamiento acerca de la restante cuestión pretendida por el Fisco), es dable recordar que, conforme lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes anteriores), esta Sala ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa.-----

-----En este orden, el examen de la conducta típica descrita en la norma citada debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de su aplicación, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*"no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho..."*).-----

-----Al respecto, adelanto, la eximente prevista legalmente debe tenerse por configurada. Ello así, toda vez que la misma requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate en torno a la distribución de base imponible demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal. Como consecuencia de ello, resulta la concurrencia de la causal exculpatoria, desde donde se impone dejar sin efecto la multa establecida en el art. 7 del acto en crisis.-----

D.- en cuanto al agravio concerniente a los intereses aplicados, que se deberán añadir al monto de impuesto debido, fundado en la ausencia de mora culpable, también se puede adelantar que el mismo no puede tener acogida favorable. En efecto, de la norma en cuestión (art. 96 del CF t.o. 2011 y conc. anteriores) surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la

mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios "...se devengará sin necesidad de interpelación alguna...". El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en la medida que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en autos.-----

-----Por otra parte, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa "Citibank N.A. c/ D.G.I" (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: "Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil –que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario –en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo 1º de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)- que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –que deben ser restrictivamente apreciados- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas".-----

E.- Para culminar, decidiré sobre la viabilidad de hacer efectiva, eventualmente, la pretensión fiscal -previa reliquidación de deuda- respecto de las personas humanas a que se refiere el art. 9 de la Disposición en crisis.-----

-----Sobre el tema de la responsabilidad solidaria vigente en el ámbito local, conforme lo establecido por los artículos 21 y 24 del Código Fiscal (T.O. 2011 y correlativos anteriores), se puede preludiar que el legislador bonaerense ha consagrado la responsabilidad solidaria e ilimitada de quienes administren o integren los órganos de administración de las personas jurídicas que sean contribuyentes, y así también que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento de aquel, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (Cfr. Giuliani Fonrouge "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", pág 37. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980).-----

-----Asimismo este Cuerpo, a través de innumerables pronunciamientos, expresó que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley ("Coop. Agraria de Las Flores Ltda.", sent. del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación y, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, "Molino Cañuelas S.A.", del

16-11-98; CSJN, "Monasterio Da Silva, Ernesto", D.F., t. XX, pág. 409). De esta manera, las personas sindicadas en tal carácter deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.-----

-----Por otra parte, es del caso puntualizar que esta tesitura no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta, sino que -precisamente- acreditada su condición de administrador de los bienes del contribuyente, resulta una carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto su condición de miembros del Directorio de la firma y las responsabilidades vinculadas a tales funciones. En este contexto, observo que los apelantes no han aportado elemento alguno que los pueda eximir de responsabilidad, ya que solamente se limitan a rechazar la atribución desde el plano conceptual, en tanto invoca el carácter subsidiario (cuestión descartada en párrafos anteriores) o la violación del principio de personalidad de la pena para oponerse a su extensión en materia represiva. Sobre esto último, es del caso señalar que la aplicación de la norma (art. 63 del t.o. 2011-) ha devenido abstracta, a tenor de la exoneración decretada en el punto C.- de la presente.-----

-----Cabe aclarar asimismo, en cuanto a la inconstitucionalidad invocada de los arts. 21, 24 y 63 del CF, que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno Vicente Felix y otro s/ Apremio Provincial" (Causa 4176) de fecha 14/08/2014-, se ha ocupado de precisar el alcance del precedente de la SCBA en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio", del 2 de julio de 2014, criterio que comparto, en el sentido que el mismo no puede ser interpretado como doctrina legal (art. 279 del CPCC), en tanto el más alto Tribunal Provincial no se expidió respecto de la cuestión de fondo, habiendo confirmado la sentencia de la Cámara recurrida por cuestiones formales.-----

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los señores Miguel José Frankel, Santiago Cotter, Alejandro Sorgentini y Jorge Díaz, todos por derecho propio, y Daniel Oscar Gil en





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

representación de INTERNATIONAL HEALT SERVICES ARGENTINA S.A.,  
contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4623/2014. 2º) Ordenar a la  
Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar una nueva liquidación de deuda  
aplicando la alícuota del 3,5% correspondiente a la actividad 661140, conforme  
lo previsto en el art. 12 inciso B) de la Ley 18.930. 3º) Dejar sin efecto la multa  
por omisión a que se refiere el art. 7 de la citada Disposición.-----

Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que tal como ha quedado  
delineada la cuestión sometida a debate, en función de las impugnaciones  
formuladas por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N°  
4623/14, en primer término debo adelantar –a fin de dejar sentado mi criterio en  
el presente acuerdo– que coincido con la postura del Vocal instructor, en lo  
relativo al cumplimiento por parte de aquélla, del recaudo formal previsto por el  
artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de la  
expresión de agravios contenidos en las pieza recursivas.-----

Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

-----En este sentido, advirtiendo que el Código Fiscal no excluye la posibilidad  
de expresar los mismos mediante la adhesión a otro recurso (*vide* Sentencias  
de este Tribunal en autos "Contribuyente: Con-Ser", de fecha 21 de diciembre  
de 2001, y "Verado Hnos. S.A.", de fecha 7 de noviembre de 2002; entre  
muchos otros), entiendo oportuno agregar a las consideraciones expuestas por  
mi colega, que si bien las defensas incoadas pueden resultar eventualmente  
análogas a aquéllas formuladas en la instancia administrativa de descargo, en  
el caso, las opuestas mediante el recurso de la firma contribuyente –y las  
autónomas planteadas mediante los recursos de los declarados responsables  
solidarios– se dirigen claramente a controvertir la legitimidad y procedencia de  
la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación mediante la  
disposición *ut supra* citada, circunstancia esta última que se verifica no sólo en

el acápite "OBJETO" de los mismos, sino también en los argumentos con los cuales sustentan los pertinentes agravios; lo que así en primer término declaro.-

-----Establecido ello, corresponde entonces analizar el planteo de prescripción opuesto por la apelante contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, vinculadas a los meses de enero a abril –inclusive–, del período fiscal 2009.-----

-----Así, con relación a la aplicación de la normativa de fondo en esta materia, debo señalar que si bien la limitación de las potestades locales en punto a la regulación del instituto de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporánea, a efectos de resolver el presente planteo, basta con analizar si los artículos contenidos bajo Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–, artículos 157 a 161 del del Código Fiscal, han merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados por el artículo 12 de dicho cuerpo normativo, para en todo caso, meritar la posibilidad de aplicar los precedentes que así lo hayan hecho; todo ello, en el sentido y con el alcance solicitado por la parte apelante.-----

-----Cabe recordar al respecto, que el artículo 12 del Código Fiscal dispone: "Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias *puediendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*" (el resaltado me pertenece).-----

-----En este marco, entonces, corresponde indicar –en primer lugar– que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de



Provincia de Buenos Aires


TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo"), y del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397.).-----

-----Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 30/09/2003; Fallos 326:3899) podría interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, los artículos 157 y 161 resultan –en lo estrictamente vinculado al caso que nos ocupa– constitucionalmente objetables (tal como lo afirma la recurrente), cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos [circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional; entre otros, ver "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)", "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009, "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, y "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos"].-----

-----A su vez, en lo relacionado con el artículo 159 del Código Fiscal, cabe destacar que recientemente la SCJBA se pronunció con respecto al citado tópico, en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPO  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

inaplicabilidad de ley” (de fecha 16 de mayo de 2018), confirmando (por mayoría de fundamentos concordantes) la declaración de inconstitucionalidad del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal T.O. 2004 (artículo 159 del T.O. 2011), realizada por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata (la cual, a su vez, había ratificado el fallo de primera instancia).-----

-----Sin embargo, reiterando que la aplicación al caso de dicho precedente requiere de la evaluación previa del juzgador acerca de su procedencia (Conf. artículo 12 del citado cuerpo normativo; concordante con lo dispuesto por el artículo 14 del Dto.-Ley Nº 7603/70), debo señalar que en atención a las particularidades que reviste el citado fallo (esto es, la conformación de una mayoría que –en rigor– se alcanza por diversos fundamentos, y la existencia de una postura minoritaria con argumentos de relevancia centrados en lo dispuesto por el nuevo Código Civil y Comercial), razones de estricta prudencia me convencen en la necesidad de esperar, a fin de evaluar la aplicación de la doctrina judicial que se desprende del mismo, a que el Máximo Tribunal Federal decida el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por el Fisco provincial contra la sentencia en cuestión (con fecha 8 de junio de 2018, conforme lo ha informado el Poder Judicial de la Provincia a través de la Mesa de Entradas Virtual –MEV–), a la luz –precisamente– del innegable dato institucional que representa la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley Nº 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1º de agosto de 2015; Ley Nº 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).-----

-----Consecuentemente, considero en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, que el planteo prescriptivo opuesto debe ser evacuado a partir de lo dispuesto por el Código Fiscal, con el alcance detallado *ut supra*; lo que así declaro.-----

-----Así, corresponde entonces destacar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa, que: “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...”.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

-----Por su parte, el artículo 159 del referido ordenamiento legal, en su parte pertinente, establece: "Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, *excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen*" (el resaltado no consta en el original).-----

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPO  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

-----En este punto, cabe aclarar –frente al alcance otorgado por la recurrente a su planteo– que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal mediante el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: "Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período"), en un todo concordante con la previsión del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548.-----

-----Así, con respecto a las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas al período fiscal 2009, corresponde señalar que el cómputo del plazo prescriptivo pertinente comenzó a correr el 1º de enero del año 2011 (conforme el Calendario de Vencimientos dispuesto mediante Resolución Normativa N° 85/09), y hubiera fenecido el 1º de enero de 2016, de no haber acaecido la causal suspensiva prevista en el inciso a) del artículo 161 del Código Fiscal; esto es, la intimación de pago del tributo determinado por aquélla, mediante la Disposición Delegada SEFSC N° 4623/14 (practicada el 27 de noviembre de 2014; *vide* artículo 11 de la citada disposición y Formulario Único de Notificación R-132 agregado a fojas 2365).-----

-----A partir de lo expuesto, cabe sostener que las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, correspondientes a dicho período fiscal, no se encontraban prescriptas; lo que así declaro.-----

-----Resuelto lo que antecede, corresponde analizar los planteos de nulidad articulados por la apelante.-----

-----Así, frente a aquel por el cual se afirma que el Fisco habría considerado tan sólo aparentemente la defensa incoada por el administrado mediante el descargo presentado durante la etapa determinativa, resulta menester recordar que el artículo 128 del Código Fiscal circunscribe el ámbito de procedencia de la nulidad, previendo en primer término y como supuesto de la misma, a la "...*omisión* de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114..." (el resaltado no consta en el original).-----

-----Asimismo, que el artículo 70 del mismo código –en lo que aquí interesa– establece: "Estas resoluciones [en referencia a las resoluciones sancionatorias] deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente"; y que, por su parte, el artículo 114 de aquél, dispone: "La resolución [en referencia al acto determinativo] deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente."-----

-----En este marco, luego, cabe indicar que la motivación, en tanto elemento esencial del acto administrativo, garantiza a los administrados el derecho a obtener una resolución fundada, que contenga los razonamientos y antecedentes –de hecho y de derecho– en que se basa, como valladar frente a la arbitrariedad del ejercicio de los poderes públicos.-----



-----Conforme ello, y resaltando que la existencia del elemento "motivación" en el acto, no implica el acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales (circunstancia esta última que debe ser resuelta por vía del recurso de apelación y no de nulidad), es necesario destacar que de la lectura a los considerandos de la disposición impugnada surge claramente la fundamentación de la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación, así como también, una respuesta suficiente a los planteos introducidos en la instancia de descargo. Consecuentemente, existen los elementos constitutivos formales para sustentar la parte resolutive de la misma, y se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a su dictado.-----

-----Por otra parte, en relación con la alegada improcedencia del método presuntivo de determinación empleado por la Autoridad de Aplicación para establecer el lugar donde efectivamente se realizaron las prestaciones de la firma contribuyente, y la supuesta contradicción con lo expresado en el acto apelado, debo afirmar que la cuestión introducida no trae aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a la recurrente que deba ser solucionado a través de la declaración de nulidad que pretende.-----

-----Ello así, por cuanto en materia de nulidades rige el principio de especificidad, en virtud del cual no existen nulidades sin ley específica que las establezca; no son admisibles las nulidades por analogía o por extensión.-----

-----Consecuentemente, es dable sostener que los planteos introducidos se encuentran inexorablemente vinculados a la cuestión de fondo y –luego– no resultan atendible desde este punto de análisis, toda vez que los agravios no hacen a la validez formal del acto, sino a la justicia de la decisión, debiendo hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Conf. lo dispuesto en el 128 del Código Fiscal, que admite una distinción entre ambos); lo que así declaro.-----

-----Establecido lo que antecede, corresponde entonces analizar los agravios de fondo incoados por la apelante contra la determinación y ajuste practicados por el Fisco.-----

-----Así, en primer término debo destacar –tal como se ha hecho en el voto

precedente— que los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, mediante las Resoluciones N° 8/2018 (CA) y N° 25/2018 (CP), han resuelto confirmar, por entenderlo razonable, el criterio de distribución utilizado por el Fisco en punto a determinar las obligaciones fiscales de la firma apelante “INTERNATIONAL HEALTH SERVICES S.A.”, en su calidad de contribuyente del impuesto de marras en el marco Convenio Multilateral, rechazando de este modo los recursos incoados oportunamente por la agraviada; de lo que así dejo constancia.-----

-----Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto, advierto que la decisión de los citados organismos recayó sobre la controversia sometida a su consideración *en el ámbito específico su competencia normativamente asignada.*-----

-----Lo destacado en este sentido, resulta trascendental frente al agravio incoado por la parte apelante vinculado a la presunción y el procedimiento utilizados por el Fisco a la hora de asignar los ingresos a cada una de las jurisdicciones pertinentes (procedimiento que ha sido expuesto tanto por el apelante, a fojas 1 Vta./3 y 13 Vta./15 del recurso agregado a fojas 1/21 del Alcance N° 7, que obra a fojas 2379; como por el Juez Administrativo, a fojas 2331/2332, 2334 Vta./2335 y 2339/2341 de la disposición impugnada).-----

-----Al respecto, debo señalar que, confirmada la razonabilidad del criterio de distribución empleado por la Autoridad de Aplicación, y verificada la imposibilidad de efectuar una distribución cierta de los mismos (ver fojas 2178 del Informe Final de Auditoría glosado a fojas 2170/2183), corresponde ratificar el acto apelado en este punto; lo que así declaro.-----

-----Resuelto lo que antecede, finalmente, debo señalar que en lo vinculado a las restantes cuestiones controvertidas, adhiero —en virtud de los fundamentos expuestos en su voto— a lo resuelto por mi estimado colega preopinante; lo que así declaro.-----

*Aut. [Signature]*

Mra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

*[Signature]*

Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-242601-2010  
"INTERNATIONAL HEALTH SERVICES  
ARGENTINA SA"

**VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** Adhiero al voto del Dr.

Carlos Ariel Lapine.-----

Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87,  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los señores Miguel José Frankel, Santiago Cotter, Alejandro Sorgentini y Jorge Díaz, todos por derecho propio, y Daniel Oscar Gil en representación de INTERNATIONAL HEALT SERVICES ARGENTINA S.A., contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4623/2014. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar una nueva liquidación de deuda aplicando la alícuota del 3,5% correspondiente a la actividad 661140, conforme lo previsto en el art. 12 inciso B) de la Ley 13.930. 3º) Dejar sin efecto la multa por omisión a que se refiere el art. 7 de la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

REGISTRADA BAJO EL N° 444  
SALA III

