

**SENTENCIA N° 276/2023**

**Expte. N° 183/926-2022**

**N° 11.851/376-D-2021 DGR**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de NOVIEMBRE de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 183/926-2022(Expte. N° 11.851/376-D-2021-DGR)**" y;

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

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

I. Se presenta el Dr. Leandro Stok (fs.230/234), en su carácter de apoderado de la firma CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 15/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 18.03.2022 a fs.218/222 mediante la cual resuelve **NO HACER LUGAR** a la impugnación efectuada por el contribuyente **CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO SRL** contra el Acta de Deuda N° A 568-2021 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos período 04 a 07/2021, confirmándose la misma de acuerdo a "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 568-2021 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Etapa Impugnatoria.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 17.05.2022 a fs. 230/234 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

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

Sostiene la *"Nulidad por vicios en el procedimiento administrativo"* y manifiesta que el Acta de Deuda fue confeccionada por la Administración sin que haya tenido conocimiento de que se haya dispuesto la apertura de un proceso de fiscalización. Afirma que solo recibió un requerimiento remitido por la DGR solicitándole que rectificara las DDJJ de los anticipos 04 a 07/2021, lo cual jamás se entendió como la comunicación de la apertura de una fiscalización. Ningún contribuyente puede ser sometido a fiscalización permanente y hace referencia a la RG 141/09.

Bajo el título *"Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible"* manifiesta que la DGR reclama un ajuste de anticipos por hechos imponibles que aún no se habrían verificado por hallarse el mismo en curso, hace referencia a los Arts. 40 y 41 del CTP y la RG 140/12.

Plantea la *"Nulidad por vicios en el procedimiento administrativo"* debido a que jamás tuvo conocimiento de que se le dispuso la apertura de un proceso de fiscalización. Sostiene el carácter sustancial de la comunicación previa de sometimiento a fiscalización, cita la R.G. 141/09.

Insiste en la *"Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible"* debido a que la DGR reclama un ajuste de anticipos por un hecho imponible que aún no se había verificado, por hallarse en curso el período fiscal. Cita el artículo 40, 41, 219 y 229 CTP.

Afirma la *"Improcedencia del ajuste"* porque los fundamentos de la impugnación no fueron tratados por el Órgano Recaudador y así fue resuelto. Afirma que la resolución pretende imponer una condición que no estaría prevista en el Dcto. N° 948/3 (ME), razón por la cual estaría violentado el principio de legalidad al argumentar que las exenciones solo pueden ser creadas y suprimidas por ley.

Insiste en que la Administración yerra porque pretende subordinar la calidad de exento del apelante a la existencia de una nota o informe remitido por el IPSS. Además expone que *"la Corte Suprema ha entendido que si bien es cierto que el principio de legalidad alcanza satisfacción bastante toda vez que la política legislativa haya sido claramente definida, ello no autoriza al Poder Ejecutivo, ni, con mayor razón, a órganos jerárquicamente dependientes del mismo, como la DGR, a alterar su espíritu con excepciones reglamentarias, al tiempo de ejercer sus facultades propias"*.

Continúa exponiendo que la administración podrá dictar reglamentos, pero éstos no pueden alterar las exenciones, sea para extenderlas o minorarlas, se está o no se está exento por norma legal y la verificación de los supuestos condicionantes de la calidad de exentos, es siempre declarativa de derecho.

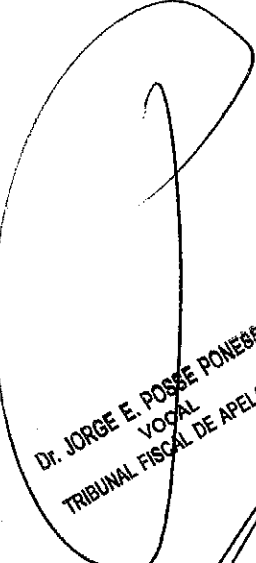
Finalmente solicita se tenga por interpuesto el recurso, se haga lugar al mismo y se revoque la resolución apelada.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/11 del Expte. N° 183/926-2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, señala que bajo los autos "Centro Radiológico Luis Méndez Collado SRL c/ Provincia de Tucumán DGR s/Amparo Expte N° 663/21" el apelante presentó un amparo contra la Provincia de Tucumán a fin de que se ordene a la DGR a cesar el comportamiento que califica como contrario a toda disposición legal y reglamentaria, lo que lesionaría sus derechos constitucionales; ante lo cual la Cámara en lo Contencioso y Administrativo Sala III resolvió que el "artículo 9 del Código Tributario Provincial enumera en 14 incisos las distintas facultades que otorga a la DGR, como Autoridad de Aplicación, para el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de otras establecidas en éste Código o leyes especiales".

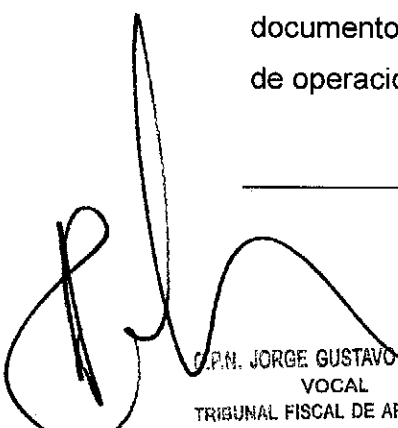
Por lo expuesto, teniendo en cuenta las facultades conferidas, haciendo una interpretación armónica entre la Ley N° 5121 y la RG N° 140/12, la Autoridad de Aplicación concluye que no se advierte que ésta última norma afecte las facultades de fiscalización de la DGR y los deberes y obligaciones de los contribuyentes previstos en una norma de mayor rango.

Insiste en que, como ya se señaló, el CTP prevé la potestad de la DGR de "Enviar inspecciones a los establecimientos y lugares donde se realicen actos o se ejerzan actividades sujetas a obligaciones tributarias o se encuentren los bienes que constituyan materia imponible con facultades para revisar libros, anotaciones, documentos, objetos del contribuyente, responsables y/o terceros y control directo de operaciones" (artículo 9 inciso 2).



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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En lo que respecta a las defensas invocadas, señala que son una reiteración de las planteadas en la impugnación.

Con relación a la "Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible" e "Improcedencia del Ajuste"; en primer lugar expone que la firma apelante sólo tiene alta en la Actividad 851400 "Servicios de Diagnóstico" hasta el 03/2021 inclusive y desde 04/2021 de manera abrupta agrega en sus declaraciones juradas una actividad bajo el código 851901 "Servicios de Clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" a cuya base imponible le aplica en forma indebida la alícuota del cero por ciento.

Asimismo de la Resolución N° 2927 del IPSST surge que dicho Organismo la emite proponiendo la recomposición de los valores que abona a los prestadores de la especialidad Diagnóstico por Imágenes, quedando claro que la firma es prestadora únicamente de la especialidad Diagnóstico por Imágenes.

Habiendo confirmado que la actividad realizada por la firma apelante no es "Clínicas y Sanatorios", se procedió a calcular el crédito a favor de la DGR de los anticipos 04/2021 a 07/2021 aplicando la alícuota de cuatro con setenta y cinco por ciento (4,75%).

La Autoridad de Aplicación sostiene que la determinación de oficio puede tener como antecedente administrativo diferentes vías, no siendo exclusiva ni excluyente la orden de inspección. Manifiesta que la misma no es arbitraria sino razonable atento que la materia comprometida en el Acta de Deuda no requería la intervención activa previa del contribuyente. Tal es así que el Acta de Deuda expuso los argumentos de donde proviene la determinación impositiva.

En lo que respecta a las atribuciones y facultades de la funcionaria firmante, basta con remitirse al Código Tributario de la Provincia, entonces resulta falso que sólo mediante una orden de inspección previa, puede llegar la DGR al dictado del Acta de Deuda (Art.9 y ss. del CTP).

Sostiene que el apelante tuvo pleno ejercicio de su derecho de defensa, tal es así que impugnó el Acta de Deuda y desaprovechó la posibilidad de adecuar su conducta y obtener los beneficios del artículo 87° segundo párrafo del CTP.

Que por lo expuesto anteriormente entiende que no se vislumbra la nulidad planteada dado que la determinación de oficio se ajusta a derecho.

Con relación a la "Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible" manifiesta que el sistema está basado en la presentación de declaración tributaria del sujeto obligado y ello impone que el Fisco posea y ejercite facultades de verificación y control tendientes a salvar la inacción del obligado. Por ello en virtud de las facultades conferidas en los artículos 9° y 10° del CTP, se dispuso la verificación impositiva a la firma, con el objeto de revisar la veracidad de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en concepto de anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Remarca que los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo, sobre base cierta, que el legislador autoriza al fisco a recaudar, para satisfacer las necesidades inmediatas del Estado. Concluye que no corresponde hacer lugar al planteo mencionado.

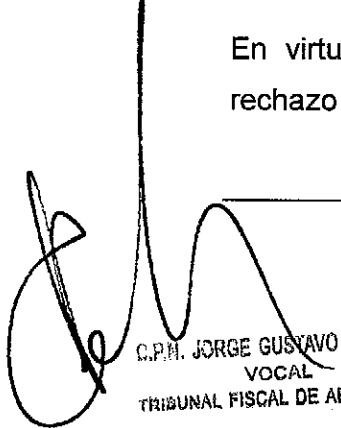
Ante el planteo de la "Improcedencia del ajuste", reitera lo expuesto en la resolución apelada y destaca que la firma no realiza la actividad de clínicas o sanatorios y por otro lado, tampoco se encuentra informado a la DGR por el IPSST como clínica y sanatorio prestataria del mismo. Considera importante mencionar nuevamente que la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado Clínicas y Sanatorios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán y se encuentren informados a la Autoridad de Aplicación por el citado Organismo, conforme lo dispuesto por la RG (DGR) N° 56/21; situación que no se verifica en el presente caso.

En lo que respecta a la prueba, ya ofrecida en la etapa anterior, en búsqueda de la verdad material la DGR manifiesta que aceptó el ofrecimiento e inició el proceso; pero el apelante solo acreditó el diligenciamiento de los oficios, sin embargo el IPSST no respondió.

En virtud de todo lo detallado anteriormente, entiende que corresponde el rechazo del recurso interpuesto contra la Resolución N° D 15-22 del 18.03.2022.

Dr. JORGE E. PÓSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fojas 17 del Expte. N° 183/926-2022 obra la Sentencia Interlocutoria N° 153/22 de fecha 19.08.22, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 15-22 de fecha 18.03.2022, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

En lo que respecta al planteo de "Nulidad por vicios en el procedimiento administrativo" por no haber sido notificado del inicio de una inspección por parte de la DGR, es oportuno destacar que el Artículo 9° del CTP enumera en 14 incisos las distintas facultades que se le otorga a la Autoridad de Aplicación, para el ejercicio de sus funciones. Entre las cuales en el inciso 1 se encuentra *"Exigir de los contribuyentes y responsables y terceros, en su caso, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponibles consignados en las Declaraciones Juradas"*.

A mayor abundancia, si nos remitimos al Artículo 104 podemos observar que éste dispone: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones."*

*Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial los contribuyentes y responsables están obligados a:.... 4. Contestar, informar o aclarar por pedido de la Autoridad de Aplicación con respecto a declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que a juicio de ella puedan constituir hechos imponibles..... 6. Facilitar con todos los medios a su alcance las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva."*

Con relación a la Resolución General N° 140/2012, invocada por la firma, se advierte que la misma sólo reglamenta las condiciones, formas y plazos en las

que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos deben determinar e ingresar los anticipos mensuales a cuenta del tributo.

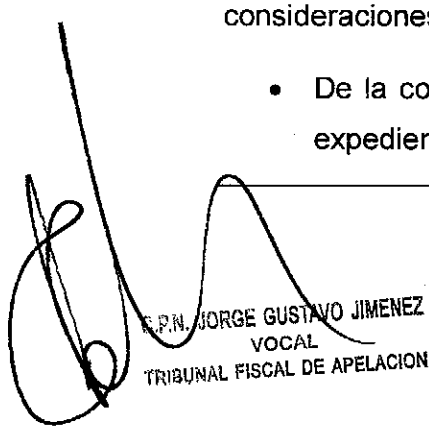
No se observa que la fiscalización y el ajuste llevado a cabo por la DGR aparezcan como actuaciones estatales que lesionen los derechos del contribuyente, ni tampoco que ello sea una irregularidad "visible al simple examen jurídico" tal como mal pretende el apelante. Se puede observar en fs.26 la intimación cursada por la DGR donde se expone que la misma surge por inconsistencias detectadas en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por haber declarado base imponible en un código de actividad creado para el régimen especial establecido para "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST"; cuando no fueron informados en el Registro de los sujetos que reúnen las condiciones al efecto establecidas.

Es el mismo CTP el que le otorga a la Autoridad de Aplicación la posibilidad de realizar inspecciones y de exigir a los contribuyentes la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, ya que éstos están directamente vinculados con "*los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imposables consignados en las declaraciones juradas*" (Artículo 9, inciso 1)

De acuerdo a lo detallado anteriormente, teniendo en cuenta los deberes y obligaciones establecidos para los contribuyentes, y las facultades conferidas a la Autoridad de Aplicación en el Código Tributario de la Provincia de Tucumán; se puede concluir que en éste caso en particular no se observa un comportamiento de la Administración contrario a toda norma o disposición legal y/o reglamentaria. Razón por la cual el planteo de nulidad por vicios en el procedimiento debe ser rechazado.

Ante el planteo de "Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible" donde considera que el hecho imponible reclamado aún no se habría verificado por hallarse el período fiscal en curso, es necesario realizar las siguientes consideraciones que a continuación se detallan:

- De la consulta efectuada al sistema informático de la DGR, obrante en el expediente administrativo, en su constancia de inscripción en el Impuesto



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

---

sobre los Ingresos Brutos se desprende que poseía alta sólo en la actividad 851400 "Servicios de Diagnóstico". Esto coincide con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas desde 1997 al período 03/2021 inclusive.

- A partir del período 04/2021, de manera abrupta, comienza a consignar una nueva actividad con el código 851901 "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST" a cuya base imponible le aplica en forma indebida la alícuota del cero por ciento (0%) con el propósito de acceder a un beneficio que no le corresponde, debido a que no existen indicios que justifiquen el desarrollo de una nueva actividad.
- El código de actividad 851901 mencionado fue establecido mediante el Decreto N° 948/3 (ME)-2021, que dispone el beneficio de la alícuota 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado los Sanatorios y Clínicas con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán (en adelante IPSST). Este código fue creado con el objeto de identificar a los beneficiarios del mencionado decreto.
- En la consulta realizada respecto a la inscripción de la firma en AFIP, también surge que la actividad declarada es "Servicios de prácticas de diagnóstico por imágenes", sin declarar ninguna actividad secundaria, esto en concordancia con la información obrante en la Autoridad de Aplicación.
- En la Resolución N° 2927 del IPSST, que presenta el apelante, se puede observar que en la misma se establece una recomposición de valores que se abonan a los prestadores de la especialidad "Diagnóstico por imágenes", entre los cuales menciona a la firma verificada.
- Conforme a las facultades establecidas en el artículo 6 del Dcto. N° 948/3(ME)-2021, la DGR emitió la RG N° 56-21 a fin de reglamentar el beneficio en cuestión. En virtud de ello, se resolvió que el IPSST tenga a su cargo la elaboración de un registro de sujetos que verifiquen el cumplimiento de la condición establecida en el Artículo 1, segundo párrafo; el cual debía ser remitido en forma mensual a la Autoridad de Aplicación.
- En los informes mensuales remitidos por IPSST, cuyas copias se encuentran adjuntadas en el Expte. N° 11851/376-D-2021, se puede



observar que no se encuentra incluido en el listado al "Centro Radiológico Luis Méndez Collado SRL", debido a que no realiza la actividad de Clínicas y Sanatorios.

De acuerdo a las consideraciones antes detalladas, surge a todas luces que el apelante no se encuentra incluido en los beneficios de la alícuota 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecidos por el Dcto. N° 948/3(ME)-2021 y la RG N° 56-21. Es por ello que considero que es plenamente válida la determinación de oficio realizada aplicando la alícuota del 4,75% establecida para la actividad desarrollada, 851400 "Servicios de Diagnóstico".

Es importante destacar que la determinación de oficio realizada por el Organismo Tributario de la Provincia puede tener como antecedente administrativo diferentes vías, no siendo exclusiva ni excluyente la orden de inspección.

Tal como surge de la intimación cursada con fecha 16.09.2021, el contribuyente podía conocer con absoluta claridad y certeza, aquello que se le intimaba: la presentación de las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, obligaciones fiscales 04 a 07/2021, en razón de que sin razón alguna la apelante declaró ingresos bajo el código "Clínicas y Sanatorios Prestatarios IPSST" aplicando la alícuota del 0%, a pesar de no desarrollar dicha actividad y de no haber sido informado por el Organismo competente como sujeto alcanzado por el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021 y RG (DGR) N° 56/21.

A mayor abundamiento, se observa en las actuaciones administrativas, que la Autoridad de Aplicación no requería la intervención del contribuyente para realizar la determinación impositiva. Basta con verificar las listas mensualmente enviadas por el mencionado IPSST y confrontar dichas listas con las declaraciones juradas presentadas por los sujetos, de donde surge que CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO SRL no fue informado en ninguno de los listados remitidos a la DGR.

Es importante destacar que la cuestión sujeta a estudio es el uso indebido de un código de actividad que no le corresponde al sujeto bajo análisis; por ello el acto administrativo de determinación tiene como antecedentes, actuaciones



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

administrativas que en éste caso en particular no requieren de la participación del contribuyente.

En virtud de lo expuesto arribamos a la conclusión de que el dictado del Acta de Deuda N° A 568-2021 es plenamente válido, debido a que fue realizado en un todo de conformidad a lo dispuesto por el CTP.

En lo relativo al derecho a defensa del apelante, es oportuno marcar que como paso previo a la determinación impositiva el contribuyente fue intimado a rectificar las declaraciones juradas presentadas con ingresos atribuibles a un código de actividad que no le corresponde. Esta intimación corre glosada en fs.26 del Expte. N° 11.851/376-D-2021 y fue notificada el 16.09.2021. Por ésta razón no puede ver lesionado su derecho a defensa, en virtud a que dejó vencer toda posibilidad de ajustar su conducta y verse beneficiado con la reducción de la sanción prevista en el Artículo 87°, segundo párrafo del CTP.

Asimismo, una vez notificado del Acta de Deuda, optó por ejercer el derecho de impugnar la misma, desaprovechando la posibilidad de obtener el beneficio de reducción de sanciones antes detallado. Todo este procedimiento fue realizado con un contribuyente que es conocedor de que el código de actividad declarado no es el que comprende a su actividad real.

También considero necesario recalcar que el error manifiesto en que incurre el contribuyente en afirmar que si no ha concluido el período fiscal, no habría configuración del hecho imponible. Tal como se desprende del Artículo 229 CTP *"El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta..."* no habría base cierta sin hecho imponible, con lo que el pago de anticipos implica la configuración del hecho imponible por la mera realización de una actividad gravada, independientemente de la conclusión o no del período fiscal en curso.

Por ello no se puede concluir que exista una lesión o amenaza a los derechos del contribuyente por no haber concluido el período fiscal anual. Prueba irrefutable de ello es la impugnación y la apelación presentadas en tiempo y forma. Razón por la cual los planteos al respecto deben ser rechazados.

Es preciso reiterar que el sólo hecho de ser prestador de servicios del Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, no lo hace beneficiario de la alícuota del cero por ciento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en el Decreto N° 948/3 (ME)-2021, ya que éste corresponde sólo a clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán.

La documentación aportada como Anexo I resulta inconducente para justificar la aplicación del beneficio mencionado, es más, queda claro que el Centro Radiológico Luis Méndez Collado SRL es una prestadora de la especialidad Diagnóstico por imágenes de IPSST.

Por otro lado, de las constancias de Inscripción emitidas por la página web de la DGR de algunos contribuyentes que realizan entre otras actividades "Servicios de Internación" y "Servicios Hospitalarios NCP", presentadas en el Anexo II, resulta evidente que se trata de clínicas y sanatorios, como así también que ninguno de ellos desarrolla la actividad de la firma verificada "Servicios de Diagnóstico". Se trata de sujetos que si bien fueron informados por el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, son ajenos a la presente determinación impositiva bajo ningún punto de vista justifica que deba aplicarse la alícuota del 0% en el presente caso.

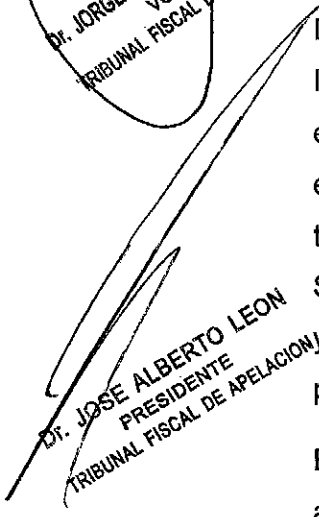
El Decreto N° 948/3 (ME)-2021 es claro al establecer en su Artículo 1° que, la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que se hayan celebrado con Clínicas y Sanatorios con el IPSST y se encuentren informados a la DGR por el mencionado Organismo conforme lo dispuesto por la RG (DGR) N° 56/21.

Corresponde señalar que el planteo de fondo del recurso pretende que este Tribunal se pronuncie sobre la pertinencia del otorgamiento del beneficio de alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos únicamente a los ingresos derivados de los convenios que se hayan celebrado con Clínicas y Sanatorios con el IPSST y no a los correspondientes a prestadores de otras actividades, tales como la desarrollada por el impugnante.-

El fundamento legal que faculta al Poder Ejecutivo a otorgar la franquicia de la alícuota cero por ciento (0%) se encuentra en el art. 11 de la Ley 8467, que



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

---

establece *“Cuando razones de oportunidad, mérito o conveniencia así lo justifiquen, queda facultado el Poder Ejecutivo a fijar con carácter objetivo, alícuotas inferiores a las establecidas en el anexo del artículo T”, como así también a fijar, dentro de los parámetros establecidos por el artículo 6°, alícuotas para las actividades no incluidas específicamente en el citado anexo y a establecer los valores mensuales mínimos del tributo para las actividades que así se considerasen y, según sea el caso, con independencia del impuesto que corresponda por el desarrollo de otras actividades que realice el contribuyente, sean o no en el mismo local”.-*

A su turno en los considerandos del Decreto N° 948/3 (ME)-2021 se exponen las razones de interés público tenidas en cuenta para el otorgamiento del beneficio en los siguientes términos *“VISTO la declaración de emergencia en materia de salud pública, Con motivo de la pandemia por el brote de Coronavirus (COVID-19), y CONSIDERANDO: Que en atención a la situación epidemiológica de público conocimiento relacionada con el citado brote, resulta necesario establecer instrumentos a los fines de coadyuvar a los contribuyentes a transitar la actual crisis sanitaria. Que en ese marco, y habida cuenta del contexto que presentan las clínicas y sanatorios privados en la Provincia de Tucumán en su carácter de prestadores del Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, es que corresponde proceder a establecer medidas fiscales de carácter excepcional. Que en tal sentido, deviene oportuno establecer temporalmente en cero por ciento (0%) la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de aquellos ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado o celebren las citadas clínicas y sanatorios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán...”.-*

El análisis de los criterios de oportunidad, mérito o conveniencia son del resorte de los órganos administrativos, a quienes corresponde la valoración del interés público. Tales criterios no resultan -en principio- revisables por los órganos jurisdiccionales, salvo manifiesta irrazonabilidad de los medios elegidos en relación a los fines propuestos.

La doctrina ha sostenido que *“la revocación por razones de oportunidad, mérito y conveniencia por parte de la administración, constituye una facultad propia,*

reconocida por la doctrina y la jurisprudencia ante un cambio del interés público tenido en miras al momento del dictado del acto administrativo" (Tawil, Guido Santiago, "Acto Administrativo", Abeledo Perrot, pg.759). En forma concordante se ha dicho que "La revocación por oportunidad es patrimonio de la Administración Pública y la competencia jurisdiccional a su respecto no puede exceder el control de razonabilidad, a instancia del administrado eventualmente afectado" (Comadira – Escola – Comadira, "Curso de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Tº I, pg. 554).-

De lo expuesto surge que el Poder Ejecutivo, con fundamento en expresas facultades legales, procedió a otorgar el beneficio de alícuota cero por ciento (0%) a las clínicas y sanatorios privados de la Provincia, prestadores de servicios al IPSST. El beneficio se estableció como medida excepcional, fundada en razones de interés público, consistentes en asistir a dichas entidades, que realizaban prestaciones al sistema de salud pública en el marco de la crisis sanitaria Covid-19.-

De acuerdo a lo dicho, no corresponde a este Tribunal el análisis de las razones de oportunidad, mérito y conveniencia valoradas por la Autoridad Administrativa al dictar el Decreto N° 948/3 (ME)-2021. Tampoco se encuentran dadas las condiciones establecidas por el art. 161 CPT, para descalificar dicha norma con sustento constitucional.-

Respecto de las limitaciones de los órganos jurisdiccionales para la revisión de criterios de oportunidad se ha decidido "Las decisiones adoptadas sobre la base de criterios de oportunidad, mérito o conveniencia tenidos en cuenta al momento de su dictado no son susceptibles de revisión judicial y sólo corresponde a los jueces controlar la legitimidad del obrar de las autoridades administrativas, no estando facultados para sustituirse a ellas en la valoración de las circunstancias ajenas al campo de lo jurídico". CSJN *in re* "Rodríguez, Rafael Antonio y otros c/ Consejo Nacional de Educación Técnica s/ empleo público", Sentencia del 02/04/1998 (Fallos 321:663).-

Por todo lo antes expuesto, concluyo que resulta improcedente la aplicación de la alícuota del 0% declarada en los meses 04 a 07/2021, dado que de acuerdo a la

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

documentación aportada y obrante en autos no se encuentra demostrado que la firma apelante desarrolle una actividad que pueda encuadrarse como clínica o sanatorio.

Que sin perjuicio de todo lo detallado anteriormente, la DGR detectó la presentación de Declaraciones Juradas rectificativas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los períodos 01/2019 a 03/2021, como consecuencia de la Orden de Inspección N° 202101120 tramitada en el Expte. N° 13.128/376-D-2021, resultando un nuevo saldo a favor declarado en el anticipo 03/2021, el cual deberá computarse como saldo a favor del período anterior en el mes 04/2021 de las presentes actuaciones, debido a lo cual se ajusta la presente determinación de oficio conforme "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 568-2021- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Etapa Impugnatoria. Situación ya contemplada en el momento de resolver la Impugnación.

Por lo expuesto considero corresponde:

**NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO C.U.I.T. N° 30-69175480-0** contra la Resolución N° D 15/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 18.03.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

El Dr. José Alberto León dijo:

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

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO C.U.I.T. N° 30-69175480-0** contra la Resolución N° D 15/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 18.03.2022 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.V.G.

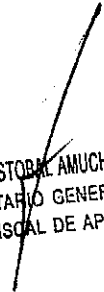
**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

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

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

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION