

SENTENCIA N° 279/2023

Expte. N° 318/926-2022

N° 2.327/376-D-2022 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 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. 318/926-2022(Expte. N° 2.327/376-D-2022-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.197/198), 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 46/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.08.2022 a fs.193/195 mediante la cual resuelve **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el contribuyente **CENTRO RADIOLOGICO LUIS MENDEZ COLLADO SRL CUIT N° 30-69175480-0** contra el Acta de Deuda N° A 156-2022 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos período 08 a 12/2021.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 19.08.2022 a fs. 197/198 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.

Sostiene la "Imprudencia del Ajuste" que el contribuyente realizó con el IPSS un convenio directo de prestaciones y que a partir de la celebración de dicho

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

convenio, no existe ninguna razón de hecho ni derecho para que quedara excluido del beneficio de la alícuota "0" prevista en el Decreto N° 948/3 (ME)-2021.-

Agrega que el hecho de que la empresa desarrolle la actividad de "Servicios de Diagnóstico", no excluye que sea una clínica o un sanatorio y que el Decreto 948/3 (ME)-2021 establece una exención objetiva teniendo en cuenta que pretende eximir del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al servicio relacionado con la salud humana efectuado a través del IPSS a favorecer a los afiliados y/o beneficiarios y no a los prestatarios de los servicios.-

Afirma que el Poder Ejecutivo, fundándose en razones de política extrafiscal, ha consagrado este beneficio pretendiendo favorecer no a las entidades que se dedican a la prestación del servicio médico en sí mismo, sino en la medida que la prestación sea realizada para el IPSS. Esto significa que la exigencia material y condicionante para que proceda la exención es que se trate de una prestación realizada de forma directa o indirecta por el IPPSS, prestación que no se encuentra controvertida.

Finaliza sus agravios reiterando que por tal motivo no puede ser privado de un beneficio otorgado por ley y que dicho beneficio que no podría de ninguna manera estar subordinado al cumplimiento de algún requisito previo no previsto por la norma, solicitando que se haga lugar al recurso y se revoque la Resolución recurrida.-

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/5 del Expte. N° 318/926-2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, señala que en relación a la constancia de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (F.901) se desprende que la firma Centro Radiológico Luis Méndez Collado SRL poseía solo alta en la actividad 851400 "Servicios de diagnóstico", coincidiendo con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas por la misma desde el 21.02.1997 hasta el período 03/2021 inclusive (24 años transcurridos)

Recién a partir del 04/2021 de manera abrupta agrega "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" Código 851901 a cuya base le aplica la alícuota del 0%.

Sostiene que además conforme surge de la constancia de inscripción en la AFIP, la principal y única actividad declarada es "Servicios de Prácticas de Diagnóstico por imágenes" Código 863120.

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 08 a 12/2021 aplicando la alícuota de cuatro con setenta y cinco por ciento (4,75%) en el Acta de Deuda N° A 156-2022, la cual fue confirmada mediante Resolución N° D 46-22 de fecha 03.08.2022

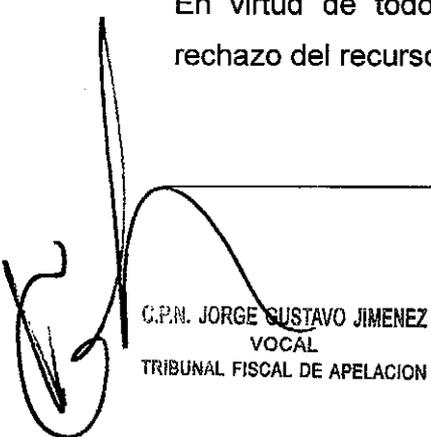
Manifiesta que el sólo hecho de ser prestador de servicios del Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, no lo hace necesariamente beneficiario de la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en el Decreto N° 948/3(ME)-2021, que expresamente se refiere a clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán y a su vez, debe ser informado a la Autoridad de Aplicación por la IPSST, conforme lo establecido en la Resolución General N° 56/2021 .

Sostiene que la documentación aportada en la etapa impugnatoria es inconducente a los efectos de justificar la aplicación del beneficio previsto en el Decreto antes mencionado, por ello no corresponde la utilización del código 851901 por parte de la recurrente, ya que se trata de un código creado para identificar a los beneficiarios de la alícuota 0%.

En virtud de todo lo detallado anteriormente, entiende que corresponde el rechazo del recurso interpuesto contra la Resolución N° D 46-22 del 18.03.2022.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

IV. A fojas 12 del Expte. N° 318/926-2022 obra la Sentencia Interlocutoria N° 246/22 de fecha 13.12.22, 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 46-22 de fecha 03.08.2022, 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 "Improcedencia del Ajuste" debido a que el recurrente se encuadra dentro de "Sanatorios y Clínicas" y por ello sería beneficiario de la alícuota del cero por ciento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 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 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° 2327/376-D-2022, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 18.02.2022 (fs.01-04 Expte. N° 2327/376-D-2022), el contribuyente podía conocer con absoluta claridad y

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

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

certeza, aquello que se le intimaba: la presentación de las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, obligaciones fiscales 08 a 12/2021, 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 como sujeto por el Organismo competente. Dentro de lo normado por el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021 y RG (DGR) N° 56/21.

A mayor abundancia, 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 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 156-2022 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. Estas intimaciones corren glosadas en fs.01-04 del Expte. N° 2327/376-D-2022 y fueron notificadas el 18.02.2022. 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.

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.

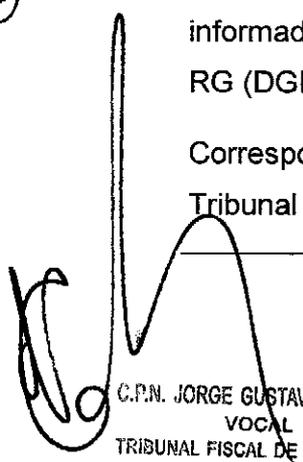
Por otro lado, de las constancias de Inscripción emitidas por la página web de la DGR de algunos contribuyentes que realizan entre otras actividades "Servicios de Internación" y "Servicios Hospitalarios NCP", presentadas en el Anexo II, resulta evidente que se trata de clínicas y sanatorios, como así 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 y bajo ningún punto de vista justifica que deba aplicarse la alícuota del 0% en el presente caso.

Al respecto, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 08 a 12/2021, dado que de acuerdo a la 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 ya realizó determinación impositiva por aplicación improcedente del beneficio de alícuota cero por ciento en las bases imponibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 04 a 07/2021, como consecuencia de la intimación tramitada en el Expte. N° 11.851/376-D-2021, debido a lo cual se confeccionó el Acta de Deuda N° A 568-2021, la cual fue ratificada en la Resolución N° D 15-22. 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 46/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 03.08.2022 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 46/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 03.08.2022 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 CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION