

SENTENCIA N° 291 /2023

Expte. N° 247/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....7..... días del mes de.....DICIEMBRE.....de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**GAMMA NUCLEAR S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 247/926/2022, y Expte. D.G.R Nro. 2328/376/D/2022;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 306/309 del expediente N° 2328/376/D/2022 el contribuyente **GAMMA NUCLEAR S.R.L CUIT N° 30-67535011-2**, a través de su apoderado interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 45/22 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19/07/2022 obrante a fs. 302/303 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente al Acta de Deuda N° A 152-2022 (Anticipos 08 a 12/2021) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma.

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

El apelante manifiesta que la pretensión del Fisco implicaría en la interpretación normativa una exención subjetiva encubierta entendiéndose que los titulares de clínicas y sanatorios podrían gozar de exención por la totalidad de las operaciones realizadas en el marco del convenio con el IPSST resultando estas prestaciones idénticas a las realizadas por la empresa quien no resulta calificada por el Fisco como así tampoco por el nomenclador como Clínica y Sanatorio.

Sostiene que este tema no ha sido materia de tratamiento por parte del Órgano Recaudador, por cuanto resolvió el rechazo en virtud de considerar que la empresa no se encuentra alcanzada por el beneficio basándose en un breve análisis de la norma sin tener en cuenta las circunstancias y principios tributarios planteados.

Manifiesta que las clínicas y sanatorios prestan idénticos servicios de diagnóstico por imágenes que los centros de diagnósticos, por lo cual considera que el Poder

GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ejecutivo excede su facultad para dictar normas que graven la actividad para algunos sujetos y excluyan a otros sólo por el hecho de no encontrarse subjetivamente nombrados como clínicas y sanatorios.

En este sentido, arguye que la exención tributaria es la situación jurídica de origen constitucional o legal en que se encuentra un grupo de sujetos que hace que aun dándose respecto de ellos los supuestos facticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma.

El Decreto que se analiza, al tener prevalencia el aspecto subjetivo sobre lo objetivo, genera la distorsión de que una misma actividad desarrollada en forma total o parcial por otros sujetos que no sean los indicados en la norma queden excluidos del beneficio, generando una clara desigualdad fiscal que tornaría a la norma discriminatoria e inconstitucional.

En virtud de ello, solicita se revoque el acto impugnado en cuanto deviene del ejercicio irrazonable de las potestades fiscales.

Se agravia que el Fisco nada haya dicho respecto a la transgresión evidente a la normativa del art.3 del C.T.P el cual establece la forma de creación de la norma de exención, destacando que la que se trata en autos tiene su génesis en un Decreto y en una Resolución Reglamentaria.

Manifiesta que si bien el órgano administrativo no se encuentra facultado para determinar la inconstitucionalidad de las normas, sí lo es para interpretarlas en el marco de la Carta Magna y resolver con criterio de justicia los planteos cuando se encuentren fundados en transgresiones escandalosas como ser la violación de los principios básicos tributarios. Por tal razón, la Resolución administrativa es absolutamente nula e insanable.

Sostiene que en el caso de autos, se deduce que la norma ha sido dictada para sostener la actividad de la salud en un año de pandemia protegiendo a las empresas del impacto de los altos costos operativos y evitando que se trasladen al precio a pagar por el IPSST. El espíritu de la norma resulta claramente establecido, por lo que el acto de la D.G.R resulta discriminatorio al pretender desconocer el beneficio de la exención mediante la argumentación de la falta de inclusión de la actividad en el nomenclador.

Concluye que por lo expuesto, se debe subsanar la situación generada, valorar las probanzas ofrecidas y disponer la apertura de la causa a prueba.

Ofrece como prueba las constancias de autos.

II. A. fojas 310/314 del Expte. N° 2328/376/D/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado de los recursos, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta que conforme a la constancia de inscripción en la D.G.R, el contribuyente poseía sólo alta en la actividad 851400 "Servicios de diagnóstico", coincidiendo con el código consignado en las DDJJs presentadas hasta el periodo 03/2021, gravada al 4,75%.

Asimismo, de la constancia de inscripción en AFIP surge que la actividad principal declarada es 863120 "Servicios de prácticas de diagnóstico por imágenes", sin declarar actividad secundaria.

Expresa que el Decreto N° 948/3 (ME)-2021 dispone el beneficio de la alícuota 0% 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 N° 56/2021. El IPSST brindó información respecto al registro de sujetos que verifiquen el cumplimiento de la condición establecida para gozar del citado beneficio, dentro del cual no se encuentra incluido GAMMA NUCLEAR S.R.L en ninguno de los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 152-2022. En consecuencia, resulta improcedente la aplicación de la alícuota 0% declarada en los meses 08 a 12/2021.

Manifiesta que el solo hecho de ser prestador de servicios del IPSST no lo hace beneficiario de la alícuota 0%, que expresamente se refiere a las clínicas y sanatorios radicados en la provincia de Tucumán, quedando claro que la firma es prestadora de la especialidad "diagnóstico por imágenes" conforme surge del "Contrato de prestación de servicios de diagnóstico por imágenes" aportado (fs. 188 a 205).

En cuanto al pedido de nulidad del apelante expresa que los argumentos utilizados son solo una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, resultando evidente la improcedencia de los mismos, toda vez que la sanción de nulidad reviste tal gravedad que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de un vicio de trascendencia tal que haya lesionado el derecho de defensa de la parte afectada.

Dicho planteo no puede ser acogido, pues no se advierten circunstancias que acarreen tal consecuencia, ni interés jurídico ni garantía lesionada, tampoco perjuicio concreto acreditado teniendo en cuenta que el objeto de las nulidades procesales es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio.

Concluye que la determinación efectuada en el Acta de Deuda y plasmada en la Resolución N° D 45/22 resulta plenamente válida.

III. A fojas 25 del Expte. N° 247/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal de fecha 22/06/2023 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.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 45/22 resulta ajustada a derecho.

Teniendo en cuenta que la cuestión debatida en autos se concentra en la inclusión o no del contribuyente en el beneficio previsto en el Decreto 498/3 (ME)-2021, es necesario realizar las siguientes consideraciones:

- De las constancias obrantes en el expediente administrativo se observa que la firma posee alta sólo en la actividad 851400 "Servicios de Diagnóstico" lo cual resulta coincidente con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas hasta el anticipo 03/2021 inclusive.
- A partir del período 04/2021, comienza a consignar una nueva actividad con el código 851901 "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST" a cuya base imponible le aplica la alícuota del cero por ciento (0%) (fs.66). Ello, desde mi punto de vista, con el propósito de acceder a un beneficio que no le corresponde, debido a que no existen indicios que justifiquen la conversión del centro de diagnóstico por imágenes en una clínica o sanatorio, los cuales son definidos por la RAE como "Establecimiento convenientemente dispuesto para la estancia de enfermos que necesitan someterse a tratamientos médicos, quirúrgicos o climatológicos".

- 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); creado con el objeto de identificar a los beneficiarios del mencionado decreto.
- De la consulta realizada respecto a la inscripción de la firma en AFIP, también surge que la actividad principal en la que se encuentra inscripto es "Servicios de prácticas de diagnóstico por imágenes", sin declarar ninguna actividad secundaria, información que resulta concordante con la obrante en la D.G.R provincial.
- Conforme a las facultades establecidas en el artículo 6 del Dcto. N° 948/3(ME)-2021, la Autoridad de Aplicación 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 Expediente, se puede observar que "GAMMA NUCLEAR S.R.L" no se encuentra incluido en ninguno de los listados adjuntos, ello así por la clara y fundamental razón que la actividad llevada a cabo por la firma dista de ser la de una "Clínica y Sanatorio", pues si bien presta servicios relacionados a la medicina y fundamentales en el diagnóstico y tratamiento de enfermedades, no se trata de un establecimiento dentro del cual se efectúe la internación, cuidado y tratamiento de los pacientes.

Por el contrario, el apelante indica que su actividad se asemeja o es idéntica a la de las Clínicas y Sanatorios, lo cual no es correcto, pues que estas instituciones presten además de su actividad principal, servicios de diagnósticos por imágenes, lo es como un servicio adicional que pueden o no efectuarlo, pero su actividad

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

principal es la de internación, cuidado y tratamiento de enfermos, servicio que claramente GAMMA NUCLEAR S.R.L no presta a sus pacientes.

Por otro lado, respecto a la inconstitucionalidad del Decreto y a su forma de creación, vale aclarar que el Tribunal Fiscal no se encuentra facultado para pronunciarse al respecto, por cuanto así lo establece el Art. 161 del C.T.P: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”*, sobre la cual no existen pronunciamientos hasta el momento.

Seguidamente, el apelante efectúa un extenso agravio en torno al carácter subjetivo de la supuesta exención establecida por el Decreto y al efecto discriminatorio que esta genera. Al respecto corresponde aclarar que es erróneo el concepto en el cual incurre el apelante al considerar que lo dispuesto por el Decreto N° 948/3 resulta ser una exención subjetiva, pues como bien sostiene, estas forman parte del Derecho Tributario sustantivo y como tal, deben respetar el principio de legalidad o de reserva de ley.

Más allá de este aspecto, a mi criterio surge a las claras que lo que establece el Decreto en pugna respecto a las clínicas y sanatorios consiste en el beneficio impositivo de gravar –durante un periodo de tiempo determinado- la actividad que estas instituciones llevan a cabo, con la alícuota del 0%.

El subrayado a propósito efectuado, tiene como fin destacar que no se trata de una exención impositiva de ningún tipo, sino de otorgar, por razones oportunamente detectadas y consideradas por el Poder Ejecutivo, un beneficio a las clínicas y sanatorios en atención a la actividad que estas prestan a la comunidad.

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 N° 8.467, 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 7”, 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".

En este sentido el art. 6 citado por la norma dispone: De conformidad con lo preceptuado por el artículo 214 del Código Tributario, fijar en hasta el quince por ciento (15%) la alícuota del impuesto (...)

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSIE KONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

*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, T° I, pg. 554).-

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).-

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.

De lo expuesto se concluye que el Poder Ejecutivo, con fundamento en expresas facultades legales, procedió a otorgar el beneficio de gravar a la alícuota cero por ciento (0%) a la actividad llevada a cabo por las clínicas y sanatorios privados de la provincia, en la parte correspondiente a los servicios prestados a los pacientes afiliados 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, condición necesaria que el contribuyente no cumple para estar incluido en el listado de beneficiarios confeccionado mensualmente por el IPSST. En razón de ello, la aplicación de la alícuota 0% declarada por GAMMA NUCLEAR S.R.L en las DDJJs de los meses 08 a 12/2021 resulta improcedente, de tal manera, las diferencias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinadas por la Autoridad de Aplicación mediante Acta de Deuda N° A 152-2022 y confirmadas mediante Resolución N° D 45/22, devienen procedentes.

En conclusión, por los motivos expuestos precedentemente corresponde emitir la siguiente Resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **GAMMA NUCLEAR S.R.L C.U.I.T. N° 30-67535011-2** contra la

Resolución N° D 45/22 de fecha 19/07/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así Voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**

- 1- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **GAMMA NUCLEAR S.R.L C.U.I.T. N° 30-67535011-2** contra la Resolución N° D 45/22 de fecha 19/07/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- 2- REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

**HACER SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL PRESIDENTE**

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

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

**ANTE MÍ**

**Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO**  
**PROSECRETARIO**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES**