

**SENTENCIA N°: 336/2023**

**Expte. N°: 33/926/2022**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de **DICIEMBRE** de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**GAMMA NUCLEAR S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente Nro. **33/926/2023 (Expte. DGR Nro. 12070/376/D/2021)** y;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

**El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:**

I.- Que a fs. 117/122 del Expte. DGR Nro. 12070/376/D/2022, Matías Sabaté, en su carácter de apoderado de la firma **GAMMA NUCLEAR S.R.L.**, CUIT N° 30-67535011-2, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 149/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/12/2021 obrante a fs. 111/112 del mencionado expediente.

En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **GAMMA NUCLEAR S.R.L.**, CUIT N° 30-67535011-2, con domicilio fiscal electrónico, al Acta de Deuda N° A 586-2021, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmando la misma.

El contribuyente funda su recurso en los siguientes alegatos:

I.1.) La RG N° 56/2021 podría interpretarse como una exención subjetiva no declarada, permitiendo que dueños de clínicas y sanatorios estén exentos de impuestos por todas sus operaciones bajo acuerdos con el IPSST, a pesar de que estas operaciones son similares a las de otras empresas no clasificadas como clínicas o sanatorios por el Fisco.

Tanto en nuestra provincia como en el resto del país, las clínicas y sanatorios ofrecen servicios de diagnóstico por imágenes idénticos a los de centros de

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

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

diagnóstico. Sin embargo, el Poder Ejecutivo ha excedido su autoridad al imponer impuestos a ciertos sujetos (solo por ser clínicas o sanatorios) y excluir a otros que no están clasificados subjetivamente como tales.

I.2.) Dado que la exención es una forma de contribución, lógicamente está sujeta a los mismos requisitos de legalidad que el hecho imponible que determina la tributación. En particular, las exenciones deben cumplir con el principio de reserva de ley y, por ende, el principio de legalidad.

Además, el beneficio otorgado, al dar mayor importancia al aspecto subjetivo sobre el objetivo, podría causar una distorsión tal que la misma actividad, realizada total o parcialmente por otros sujetos que no estén mencionados en la norma, quede excluida del beneficio. Esto crearía una desigualdad fiscal evidente que podría hacer que la norma sea discriminatoria e inconstitucional.

I.3.) La tipificación subjetiva del beneficiario de la exención proviene de la norma que la establece, la cual ha sido criticada por ser inconstitucional y porque la exención no fue creada por ley.

La resolución cuestionada mantiene un carácter discriminatorio al ignorar el tipo de actividad gravada y enfocarse en el sujeto.

I.4.) La DGR no puede establecer una deuda para un sujeto por no estar inscrito en una lista claramente opcional y eximir a otros del pago del impuesto por estar registrados con convenios similares.

La interpretación normativa realizada en la resolución apelada es claramente contraria al principio de legalidad establecido en el Código Tributario Provincial y la Constitución Nacional.

I.5.) El decreto 948/3, que incluyó el código referido a Clínicas y Sanatorios, no se integró de manera adecuada; debió haberse realizado mediante actos normativos válidos para evitar un daño significativo al derecho de propiedad.

Como se mencionó y no se trató, la obligación de pagar un tributo es de carácter ex lege, es decir, todos los elementos de la obligación tributaria deben estar establecidos por ley.

I.6.) Es particularmente llamativo que el Poder Ejecutivo, en decretos anteriores, estableció una alícuota del 0% en el impuesto sobre los ingresos brutos para otras actividades de manera objetiva, sin importar quién o cómo fuera la empresa que

realizaba dicha actividad, como en el caso de la producción primaria de frutilla, limón, arándano y palta.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 18/21 del Expte. N° 33/926/2023, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) La empresa busca obtener un beneficio no justificado, ya que no existen pruebas de que haya llevado a cabo la actividad de "Servicios de clínicas prestatarios IPSST". Esto es importante porque el Documento N° 948/3 (ME) - 2021 otorga una alícuota del 0% a los ingresos de convenios entre clínicas, sanatorios y el IPSSI, siempre y cuando estos hayan sido reportados a la autoridad competente, como lo establece la RG N° 56/2021.

II.2.) Según la constancia de inscripción de la AFIP-DGI, la actividad principal de la empresa es "Servicios de prácticas diagnósticos por imágenes" (F.883), sin declarar una actividad secundaria. Es importante mencionar que estas actividades no están incluidas en el beneficio de la alícuota del 0% según lo dispuesto por el Decreto 948/3.

De acuerdo con el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el código 851400 corresponde a la actividad de "Servicios de diagnóstico", que incluye laboratorios de análisis clínicos y patológicos, centros de diagnósticos por imágenes, centros de endoscopia, electrodiagnósticos, consultorios de hemodinamia, entre otros, y está sujeta a una alícuota del 4,75%.

II.3.) El Decreto N° 948/3 (ME) -2021 y sus modificaciones establecen una alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para clínicas y sanatorios en la provincia de Tucumán.

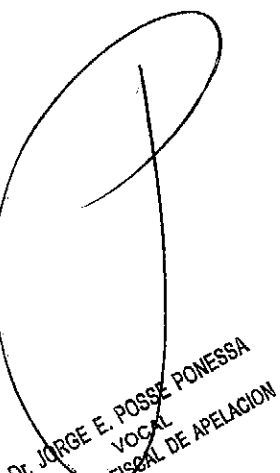
Este beneficio se limita a los ingresos de convenios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán. La Resolución General N° 56/2021 complementa este decreto, indicando que el Instituto es responsable de validar un registro de sujetos que cumplan con las condiciones para el beneficio.

La empresa GAMMA NUCLEAR S.R.L. no figura en el registro para el beneficio de la alícuota del 0%, según lo informado por el Instituto.

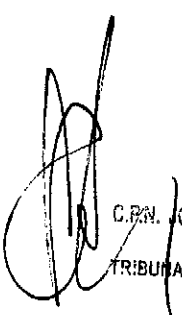
II.4.) En cuanto a la inconstitucionalidad planteada por el apelante sobre el Decreto N° 948/3 (ME) - 2021, se aclara que la Autoridad de Aplicación no tiene



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

competencia para resolver cuestiones de carácter constitucional, por lo que no es la instancia adecuada para abordar tal reclamo.

II.5.) El Decreto N° 948/3 (ME) -2021 especifica claramente que la alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se aplica exclusivamente a los ingresos de convenios celebrados por clínicas y sanatorios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, y que deben estar debidamente informados a la Autoridad de Aplicación, según lo establecido por la R.G. (DGR) N° 56/21.

II.6.) La información presentada no demuestra que la empresa impugnante sea una clínica o sanatorio, como lo requiere el Decreto N° 948/3 (ME)-2021 para disfrutar de la alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Además, el decreto no se aplica a todos los proveedores de servicios del Instituto, sino solo a las clínicas y sanatorios en la Provincia de Tucumán que tengan ingresos de convenios informados a la Autoridad de Aplicación por el Instituto, según lo establecido por la Resolución General (DGR) N° 56/21.

III. A fs. 27 del Expte. 33/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria N° 137/2023 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

**IV.-** Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1.) 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.

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%). 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 institución que brinde los servicios de 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”.

IV.2.) 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.

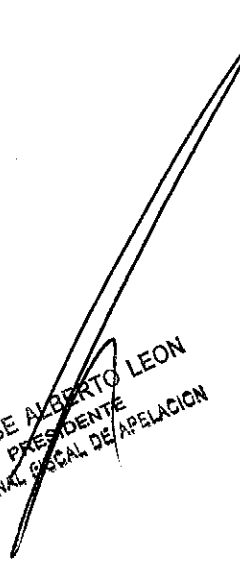
De la consulta realizada respecto a la inscripción de la firma en AFIP, también surge que la actividad principal en la que se encuentra inscripto es “Servicios de prácticas de diagnóstico por imágenes”.

IV.3.) 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.

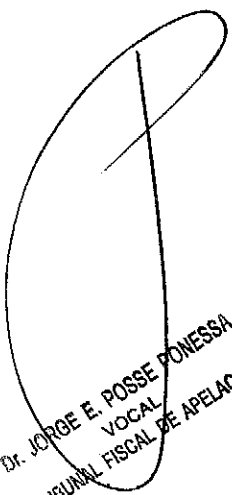
GAMMA NUCLEAR S.R.L. no se encuentra incluido en ninguno de los listados adjuntos, ello así por la clara y fundamental razón que la actividad llevada a cabo por la firma dista de ser la de una “Clínica y Sanatorio”, pues si bien presta servicios relacionados a la medicina y fundamentales en el diagnóstico y tratamiento de enfermedades, no se trata de un establecimiento dentro del cual se efectúe la internación, cuidado y tratamiento de los pacientes.

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


IV.4.) 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



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

*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.*

IV.5.) 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%. 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 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, merito 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).-

IV.6.) 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. resulta improcedente.

V.- Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GAMMA NUCLEAR S.R.L., CUIT N° 30-67535011-2, contra la Resolución N° D 149/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/12/2021, y CONFIRMAR la misma en todos sus términos.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,



---

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

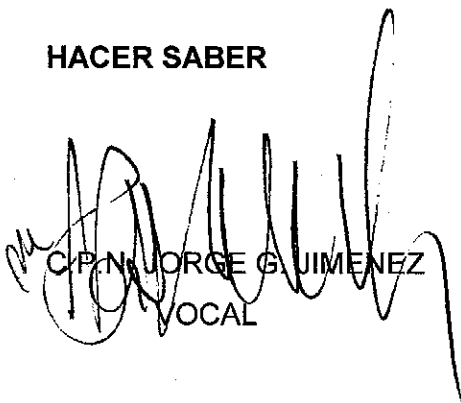
**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GAMMA NUCLEAR S.R.L., CUIT N° 30-67535011-2, contra la Resolución N° D 149/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/12/2021, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

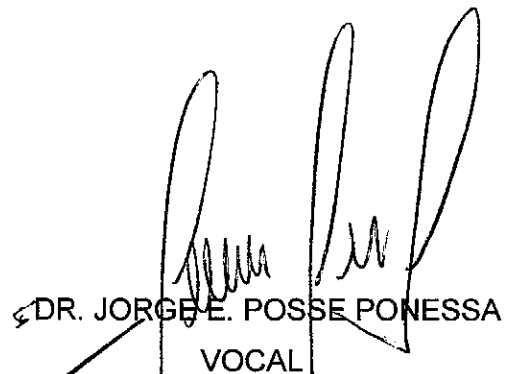
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

S.S.

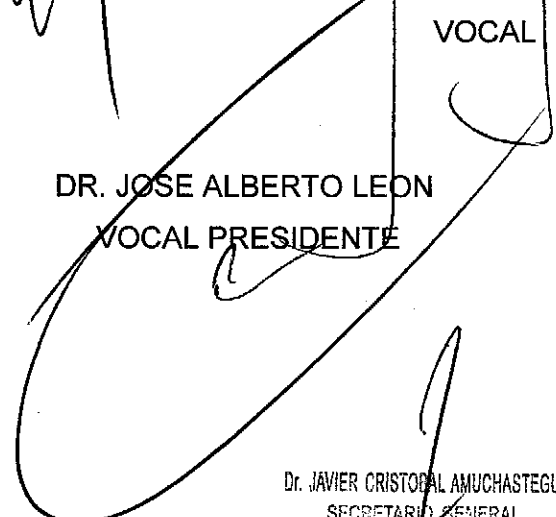
**HACER SABER**



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION