

SENTENCIA N°: 339 /2023

Expte. N°: 176/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 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: "T y O TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L SI RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 176/926/2022 (Expte. D.G.R. Nro. 12009/376/D/2021), y;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Practicado 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 el contribuyente presentó Recurso de Apelación a fs. 183/188 del Expte. Nro. 12009/376/D/2021 contra la Resolución N° D 16/2022, dictada el 18/03/2022 por la Dirección General de Rentas -fs. 172/176 del Expte. N° 12009/376/D/2021- La Resolución N° D 16/22 resuelve: 1.- **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente T Y O – TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L, C.U.I.T. N° 30-67998663-1, al Acta de Deuda N° A 601-2021 (Anticipos 4 a 7/2021), confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma. 2.- **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 601-2021 (Anticipos 4 a 7/2021), por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el Art. 86 inc. 1 del C.T.P y en consecuencia aplicar una multa de \$1.298.711,54 (Pesos Un Millón Doscientos Noventa y Ocho Mil Setecientos Once c/54/100).

El apelante funda su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) Plantea Nulidad por vicios en el procedimiento administrativo. Refiere que en su impugnación expresó que el acto administrativo fue confeccionado por la

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

J. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Administración el 28/10/2021 sin que haya tenido conocimiento de que se había dispuesto apertura de un proceso de fiscalización.

Refiere que solo recibió un requerimiento remitido por la D.G.R. solicitándole que rectificara las DDJJ de los anticipos 4 a 7/2021, lo que a su entender, no es una comunicación de apertura de fiscalización.

Expresa que si el Departamento de Revisión y Recursos puede requerir al contribuyente que cambie la alícuota para su actividad porque entiende que no se encuentra contenido en ella, en virtud de que el mismo alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado la Asoc. De Clínicas y Sanatorios con el IPSST y se encuentren informados a la Autoridad de Aplicación, ello no es una simple intimación de pago sino un procedimiento de determinación.

1.2.) Alega Nulidad por falta de acaecimiento del hecho imponible. Cuestiona que la D.G.R reclame un ajuste de anticipos por un Hecho alcanzado por el tributo que aún no se había verificado, por hallarse en curso el periodo fiscal. Sostiene que la independencia del anticipo respecto de la DDJJ anual jamás puede entenderse como una independencia del supuesto de hecho descrito en la norma. Cuestiona que la D.G.R dispuso fiscalizar e intimar por anticipos de un Periodo Fiscal 2021- que no había concluido y por tanto no se había generado el hecho imponible del gravamen. Enfatiza que antes que se verifique el Periodo Fiscal no hay supuesto de hecho descrito en la norma.

1.3.) Se agravia por la improcedencia del ajuste. Cuestiona la decisión de la Autoridad de Aplicación que exige para ser incluido en la Exención prevista en el Decreto 948/3 2021 que se encuentre comprendido en el listado de los que convienen con el Subsidio y forman parte de Asociación de Clínicas y Sanatorios. Sostiene que erradamente la D.G.R subordina el reconocimiento del beneficio al cumplimiento de Requisitos previos no previstos por la norma.

1.4.) Alega la Improcedencia de los intereses y de la multa. Entiende que ante la improcedencia de la determinación, no puede prosperar la pretensión sancionatoria y/o intereses. El contribuyente entiende que no cometió ninguna infracción por dolo o culpa y por tanto sostiene la improcedencia de la instrucción sumarial por los anticipos 4 a 7/2021, indicando la nulidad por cuanto no existe razonamiento alguno en el Acto Administrativo del que surja el elemento intencional.

II.- A fs. 1/9 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En su responde sostiene:

II.1.) Respecto de la Nulidad interpuesta, expresa que el apelante realiza una serie de afirmaciones y deducciones carentes de sentido y sustento legal e impositivo. Refiere que los argumentos utilizados por el contribuyente para fundar la nulidad, son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada. Sostiene que el planteo de nulidad no puede ser acogido, porque no concurren las condiciones que acarrear tal consecuencia, ni interés jurídico ni garantía lesionada, tampoco perjuicio concreto acreditado.

II.2.) Expresa que el contribuyente no cumple con las condiciones exigidas por el Decreto 948/3 ME-2021 para acceder al beneficio de la alícuota 0% en el Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos, ya que el mismo es únicamente sobre los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado o celebren las Clínicas y Sanatorios con el I.P.S.S.T. Alega que de los propios dichos del apelante se evidencia que el contribuyente no realiza la actividad de clínica o sanatorio, sino que presta el servicio dentro de la especialidad ortopedia y traumatología.

Agrega que de la constancia de inscripción en AFIP la actividad declarada es 863300 (F.883) "SERVICIOS MEDICO INTEGRADO DE CONSULTA, DIAGNOSTICO Y TRATAMIENTO), no declarando actividad secundaria, en concordancia con la inscripción ante ese Organismo.

Asimismo agrega que la firma T y O TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L, no se encuentra incluida en el registro de sujetos que verifican la condición establecida por el artículo 1° del Decreto 9248/3 ME-2021, que el IPSST informa mensualmente a la D.G.R.

II.3) Con respecto la nulidad del procedimiento, la Autoridad de Aplicación indica que el Acto Administrativo que abre el procedimiento administrativo de determinación, se encuentra realizado en debida forma, siendo sus antecedentes meras actuaciones administrativas preliminares que por ley, pueden o no requerir de la participación del contribuyente o sujeto intimado. Que una vez abierto el procedimiento de determinación mediante la emisión y notificación del Acta de Deuda N° A 601-2021 se habilitaron todas las vías de impugnación, defensa y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

prueba y revisión de lo resuelto para el contribuyente intimado, por tanto no advierte la existencia de alteración del derecho de defensa y por ende inexistencia de nulidad.

II.4) Respecto de la nulidad que aduce el contribuyente en cuanto a que se estaría determinando diferencias sobre un impuesto que no se adeuda todavía, la Autoridad de Aplicación justifica su accionar como válido fundado en la facultad conferida por los arts. 9, 10, y cc. del CTP. En base a ello y a la premisa de que todo lo que no está prohibido está permitido, entiende que puede fiscalizar anticipos de un periodo fiscal, con el objeto de revisar la veracidad y exactitud de la declaración jurada presentada por el contribuyente en concepto de anticipo, con el objeto de analizar la fidelidad de lo declarado. La D.G.R. expresa que no desconoce la naturaleza anual del impuesto y que cada declaración y pago mensual constituye solo el cumplimiento de un anticipo o adelanto a cuenta del ajuste final del impuesto anual, manteniéndose su facultad fiscalizadora respecto de ellos también. Sostiene que las actuaciones administrativas son parte integrante de la motivación del acto.

II.5) Respecto de la Improcedencia de Ajuste alegada por el apelante, la D.G.R. reitera la situación del contribuyente que deliberadamente se atribuyó un código que no le correspondía, ya que desde 1994 a marzo de 2021 tributó bajo el Código prestaciones médicas humanas. Que ante ello corroboró que no se encontraba incluido en el registro que lleva el IPSST conforme RG 56/2021 y que informa mensualmente a la Autoridad de Aplicación, por lo que al advertir que no cumple con las exigencias requeridas para gozar con el beneficio del Decreto 948/3 (ME)-2021, procedió a la determinación de oficio. Asimismo aclara que T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L no pertenece a la Asociación Tucumán de Ortopedia y Traumatología, y además no es prestataria en forma directa ni indirecta del IPSST.

Entiende que bajo ningún punto de vista el apelante cumple con los recaudos necesarios para gozar del beneficio de alícuota cero en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en base a ello efectúa la determinación correspondiente, y ajustada a derecho, no surgiendo ajustes técnicos en esta instancia.

Expresa, que en consecuencia, la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie que resulta improcedente la aplicación de la alícuota del

0% declarada en los meses 04 a 07/2021, procediéndose a impugnar la actividad exteriorizada en las declaraciones juradas mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos " Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST" (Cod. 851901), dado que corresponde consignar la actividad desarrollada " Servicios relacionados con la salud humana n.c.p" (851900) y aplicar el porcentaje correspondiente a la alícuota del 4,75 prevista en el Art. 7 de la Ley 8467.

Sostiene que dicha conducta encuadra en las previsiones del Art. 86 inc. 1 C.P.C, que la presentación de la declaración jurada, de la que surge que ha declarado una actividad que no se condice con la realidad, es el elemento objetivo requerido por la infracción tipificada. Y en cuanto el elemento subjetivo entiende la Autoridad de Aplicación resulta evidente la intención del contribuyente, lo que no ha sido desvirtuado en autos.

II.6.) Concluye expresando que la determinación efectuada en el Acta de Deuda y plasmada en Resolución N° D 16-22, así como la instrucción del Sumario y consecuente aplicación de multa, resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho.

III.- A fs. 16 del Expte. 176/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 39/23 dictada por este Tribunal, en la que se dispone: Tener por presentado en tiempo y forma recurso de apelación interpuesto, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y declarar 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.) El recurrente se agravia en primer lugar por cuanto la Resolución no tuvo en cuenta el planteo de nulidad efectuado en su impugnación. Refiere que el Acto Administrativo fue confeccionado por la administración el 28/10/2021 sin que haya tenido conocimiento de que se le había dispuesto apertura al proceso de fiscalización. Cuestiona que la única notificación recibida fue para que rectificara su DDJJ anticipos 4 a 7/2021, entendiendo que la misma no puede ser tomada como comunicación de apertura de fiscalización.

Al respecto y en atención a los fundamentos esgrimidos y a la luz de las constancias de autos, debo adelantar mi opinión en el sentido, de la validez del

Dt. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

procedimiento y de la Resolución atacada, no advirtiéndose la existencia de elementos que nulifiquen el acto administrativo, en virtud de los argumentos que a continuación paso a exponer, y para lo cual de manera previa se efectúa una reseña de las actuaciones administrativas:

El expediente 12009/376/D/2021, que culmina con el dictado de la Resolución atacada, se inicia con la notificación de fecha 16/09/2021 al contribuyente, a fin que proceda a rectificar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 04, 05, 06 y 07/2021. Ello se realizó como consecuencia de haber detectado la Autoridad de Aplicación, que efectuaron presentaciones en sus Declaraciones Juradas en esos anticipos, declarando bases imponibles con el código de Actividad N° 851901 "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST", sin que estuvieran incluidos en el registro de sujetos, elaborado por el IPSST, que verifican el cumplimiento de la condición establecida en el Art. 1 del Decreto N° 948/3 (ME)-2021 y lo dispuesto por RG N° 56/2021.

A fs. 5 del Expte. D.G.R. corre glosada constancia de notificación electrónica practicada el 16/09/2021.

A fs. 7 rola presentación efectuada por los socios gerentes de T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L en la que consideran que el accionar del contribuyente se ajustó a derecho y que le asistió razón al haber procedido a aplicar el beneficio de la alícuota 0% al liquidar IIBB correspondiente a la facturación emitida al IPSST en los meses de 04 a 07/2021. En dicha oportunidad expresaron que T y O es una empresa que presta servicios de salud a pacientes con patologías traumatológicas, consultas, diagnóstico y tratamiento, el que mayoritariamente deriva en cirugías por parte de los médicos de esa entidad que se llevan a cabo en el Sanatorio Norte S.R.L. Indica que dichas prácticas quirúrgicas se efectúan a pacientes de diversas obras sociales entre las cuales se encuentra, el IPSST. Sostiene que no les fue posible obtener copia de los listados a que refiere la RG N° 56, y que en aras al principio de razonabilidad e igualdad optaron por considerar la actividad que realizaban incluida para la procedencia del beneficio estatuido y por ellos se liquidaron las posiciones 04 a 07/2021 con alícuota 0%. Solicitaron se les proporcione el listado mensual elaborado por el IPSST.

Ante ello la D.G.R informa que a esa fecha no se verificó que la firma T y O-Traumatología y Ortopedia S.R.L se encuentre incluida en la información que en forma mensual proporciona el IPSST y adjunta listado remitido por el Instituto.

A fs. 22 se remiten las actuaciones al Departamento Inteligencia Fiscal a fin que realice análisis e informe de su competencia.

A fs. 37 rola informe de dicho departamento solicitando se arbitren los medios necesarios, tendientes a generar el Acta de Deuda correspondiente en base al siguiente análisis:

-Que se detectó en el sistema informático que a partir del periodo 04/2021 la firma declara ingresos alcanzados por el beneficio de la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido por Decreto N° 948/3 (ME)-2021 utilizando el Código de actividad 851901 "Servicios de Clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", no correspondiéndole dicho beneficio fiscal, que alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado;

-Que se verificó en la constancia de inscripción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos F.901 del contribuyente, que el mismo solo posee alta solamente en la actividad 851900 "servicios relacionados con la salud humana n.c.p", coincidiendo con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente hasta el periodo 2021/03 inclusive. Indica que recién a partir del periodo 2021/04, y de manera abrupta, agrega en las declaraciones juradas el código de actividad 851901 "servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST";

-Que de la constancia de inscripción de AFIP, la actividad principal declarada es 863300 (f.883) "SERVICIO MEDICO INTEGRADO DE CONSULTA, DIAGNOSTICO Y TRATAMIENTO" no declarando actividad secundaria;

-Que de los expedientes anexos del I.P.S.S.T, no consta informado el contribuyente;

-Que como consecuencia de ello se procedió a efectuar el cálculo del crédito fiscal a favor de la D.G.R, de los periodos 04 a 07/2021. Que a tal fin confeccionó una planilla de ajustes determinados, cuya base de cálculo para las posiciones 04/2021 a 07/2021, surgen de lo declarado por el contribuyente en las DD.JJ del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
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

Impuesto sobre los Ingresos Brutos con el código 851901 "servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST".

-El informe indica que a dichos montos se les aplica el porcentaje correspondiente a la alícuota del 4,75, prevista en el artículo 7 de la Ley 8467 y sus modificatorias, para el código de actividad 851900 "servicios relacionados con la salud humana n.c.p", para las distintas posiciones mencionadas a fin de obtener el importe del anticipo correspondiente.

-Finalmente expresa que en relación a las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias consideradas para la determinación del impuesto adeudado, se tuvieron en cuenta las declaradas por la firma en las DD.JJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los periodos en cuestión.

Y en mérito a todo ello solicita que se arbitren los medios necesarios para generar el Acta de Deuda.

A fs. 45 rola Dictamen Jurídico que aconseja, luego de la verificación practicada y en virtud del Art. 94 del C.P.T, se proceda a determinar de oficio la obligación tributaria y se dicte el Acta de Deuda correspondiente.

De fs. 47 a 52 obra Acto Administrativo de Determinación de Oficio e Instrucción de Sumario – Acta de Deuda N° A 601-2021.

A fs. 58 rola constancia de notificación al contribuyente del 03/11/2021.

Fs. 59/75 corre glosada presentación del contribuyente impugnando el ajuste practicado por la D.G.R y adjunta documentación.

En cumplimiento de lo dispuesto por el Art. 120 del C.T.P y del Decreto N° 167/3 (ME)-2018 se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 días. Produciéndose la prueba informativa ofrecida por el impugnante de la que surge que:

A fs. 84 a 117 rolan las constancias de inscripción de la totalidad de los sujetos indicados por el I.P.S.S.T en los expedientes señalados en el ofrecimiento probatorio y responde de la D.G.R.

De fs. 138 a 140 el I.P.S.S.T responde requerimiento efectuado, informando que la Asociación Tucumana de Ortopedia y Traumatología –ATOT CUIT 30-70737581-3 sí contaba con convenio de prestaciones vigentes con la Obra Social en el periodo enero-diciembre 2021. Respecto de T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L 30-67998663-1 indica que no es entidad asociada a la ATOT.

Destaca que es una Entidad cuyo responsable de facturación es el Colegio Médico de Tucumán.

De fs. 161/171 rola dictamen jurídico previo.

A fs. 172/176 obra Resolución N° D 16/22 del 18/03/2022 que rechaza la impugnación formalizada y descargo en contra del Sumario N° M 601-2021 aplicando una multa de \$ 1.298.711,54 notificada el 23/03/2022 (fs. 177 y 182). A fs 183/189 el contribuyente formaliza recurso de apelación.

De la reseña efectuada se advierte claramente la inexistencia de vicios en el procedimiento.

Es oportuno enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto anómalo, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que el procedimiento llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación no presenta vicios que afecten su validez. Por su parte la resolución por ella dictada, satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

El procedimiento de fiscalización llevado a cabo por la D.G.R fue realizado correctamente sin afectar derecho o garantía procesal alguna del contribuyente.

Tal como surge de la reseña efectuada, la Autoridad de Aplicación al detectar una inconsistencia en las declaraciones juradas del contribuyente presentadas para el impuesto sobre Ingresos Brutos del 04/2021 al 07/2021, tiene la facultad de determinar de oficio la obligación tributaria, y así lo hizo iniciando el procedimiento conforme fue detallado y atento lo dispuesto por el Art. 94 del C.T.P, el que reza:

"La Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación tributaria en los siguientes casos: 1. Cuando el contribuyente o responsable no hubiere

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPM. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentado declaración jurada. 2. Cuando la declaración jurada presentada resultare impugnada. 3. Cuando este Código o leyes tributarias especiales prescindan de la declaración jurada como base de la determinación. Para el caso de los responsables, la Autoridad de Aplicación procederá conforme se establece en el presente artículo solo respecto a las retenciones, percepciones y recaudaciones no practicadas total o parcialmente”.-

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación, como consecuencia de la investigación y determinación de deuda practicada, cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

El agravio del contribuyente respecto de la nulidad del procedimiento, carece de fundamentos serios y contundentes para tenerla por ocurrida. Claramente surge de las actuaciones llevadas a cabo por la Autoridad de Aplicación que no se ha vulnerado el derecho de defensa y debido proceso legal del apelante, quien ha sido notificado de todos y cada uno de los actos llevados a cabo por aquella, con la correlativa oportunidad del contribuyente de presentar sus defensas y descargos. De hecho, se advierte que desde el inicio el contribuyente se presentó y participó activamente en el mismo, ofreció prueba en la etapa de impugnación y se produjo la misma.

Respecto de la nulidad fundada en que se estaría determinando diferencias sobre un impuesto que no se adeudaba en ese momento, por resultar el mismo anual, tampoco puede prosperar.

En primer lugar porque el Fisco tiene y debe ejercitar eficazmente las facultades de verificación y control ante la falta de presentación de declaraciones juradas en término o bien la determinación de las realizadas incorrectamente, por falsedad o inexactitud. Y virtud de ello y de conformidad con lo normado por los arts. 9 y 10 y cc. Del C.T.P procedió a la verificación y determinación del impuesto sobre los Ingresos Brutos en las posiciones 04 a 07/2021 por haberse adjudicado el contribuyente un Código que no le corresponde con el afán de acceder a un beneficio, cuyas condiciones no cumple.

No entra en discusión que el impuesto sobre los Ingresos Brutos, es un impuesto anual que se cancela mediante el sistema de anticipos.

Que sea anual no impide que la Autoridad pueda ejercer su facultad fiscalizadora en todo momento. Ello por cuanto cada declaración y pago mensual constituye el cumplimiento de un anticipo, a cuenta del impuesto, cuya liquidación final correspondiente se efectuará al vencer el plazo para presentar la Declaración Jurada (DDJJ) anual.

Es que los anticipos son obligaciones de cumplimiento independiente, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento. De hecho, el mismo contribuyente, reconoce estas características al dar cumplimiento mensual con los anticipos en la modalidad indicada. Solo que en esta oportunidad la Autoridad de Aplicación detectó una irregularidad en el cumplimiento de las declaraciones mensuales del 04 al 07/2021.

De allí que la nulidad fundada en que no ha concluido el periodo fiscal y que no habría configuración de hecho imponible carece de todo sustento legal. El Art. 229 del C.P.T establece lo indicado prescribiendo que "El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta".

De la compulsión de las actuaciones y de las facultades conferidas a la D.G.R, se advierte que el planteo de nulidad del contribuyente no puede prosperar, no se advierte vicio alguno en las actuaciones ni en el acto administrativo atacado, conforme lo expuesto.

IV.2) Analizada y descartada la nulidad del procedimiento alegada por el contribuyente con los fundamentos expuestos, entramos al análisis de la cuestión de fondo traída a estudio, referida a la improcedencia del ajuste practicado por entender el apelante que le asiste razón y que tiene motivos suficientes para ser incluido en el beneficio previsto en el Decreto 948/3 2021.

A los fines de determinar la procedencia o no de su reclamo en este punto debemos plantear y analizar el siguiente escenario:

Conforme surge de la constancia de inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos F. 901 obrante a fs. 01 del expediente 12009/376/D/2021, el contribuyente T Y O ORTOPEDIA Y TRAUMATOLOGIA S.R.L, poseía alta solamente en la actividad 851900 "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p". El sistema informático de la D.G.R informa que ello coincide con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente hasta el periodo 2021/3 inclusive.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

De acuerdo al Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos el código de actividad 851900 corresponde a la siguiente descripción "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p".

La Autoridad de Aplicación detecta que el contribuyente efectuó presentaciones de sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 04/2021, 05/2021, 06/2021 y 07/2021 declarando bases imponibles con el código de actividad N° 851901 "servicios de clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST", con la única finalidad de acceder al beneficio previsto por el Decreto 948/3 (ME) 2021, de manera deliberada y sin cumplir los recaudos previstos por el Decreto y RG N° 56/2021. En atención a dicha inconsistencia es que la Autoridad de Aplicación inició la fiscalización que determinó la deuda apelada por el contribuyente.

Asimismo, en la Constancia de inscripción de AFIP agregada a fs. 02, surge que la actividad principal declarada es 863300 (F. 883) "SERVICIO MEDICO INTEGRADO DE CONSULTA, DIAGNOSTICO Y TRATAMIENTO".

Ahora bien, se advierte que el contribuyente, ante el conocimiento del beneficio de la alícuota del cero por ciento (0%) previsto por el Decreto N° 948/3 (ME) 2021, decidió unilateralmente y de manera deliberada cambiar el Código de actividad con el que venía tributando desde el 29/12/1997 hasta el 03/2021 inclusive, a los fines de acceder al beneficio, con lo cual debemos determinar si, pese a este cambio repentino de actividad y código, se encuentra incluido en el marco de aplicación del Decreto para gozar de sus beneficios. Veamos cuales son los recaudos exigidos por la norma y si el apelante los cumple.

El Decreto N° 948/3 (ME)-2021 del 19/04/2021 publicado en Boletín Oficial el 11/05/2021, es una medida fiscal de carácter excepcional.

Establece en su artículo 1°: *Establécese, hasta el 31 de marzo de 2022 inclusive, la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán.*

El beneficio establecido en el párrafo anterior, alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado o celebren las citadas clínicas y sanatorios- en forma directa o indirecta a través de entidades representativas del sector – con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán.

Artículo 2°: A los efectos de gozar de la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los contribuyentes deberán consignar los ingresos alcanzados por el beneficio en el código de actividad 851901 "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST" del Nomenclador de Actividades y Alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en el artículo 1° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias.

Artículo 6°: Facúltese a la DIRECCION GENERAL DE RENTAS para dictar todas las normas reglamentarias, aclaratorias y complementarias como así también establecer requisitos, condiciones y formalidades que considere necesarios a los fines de la aplicación y fiscalización de lo establecido por el presente Decreto.

En cumplimiento del mencionado Art. la Autoridad de Aplicación dictó la Norma reglamentaria del Decreto N° 948/3 (ME) -2021, Resolución General N° 56/2021 emitida el 13/05/2021 y publicada en el Boletín Oficial el 17/05/2021.

Su artículo 1° establece: " El Instituto de Previsión y Seguridad de Tucumán tendrá a su cargo la elaboración y validación de un registro de sujetos que verifiquen el cumplimiento de la condición establecida en el segundo párrafo del Artículo 1° del Decreto M° 948/3 (ME)-2021.

Artículo 2°: La información del registro a la cual se refiere el artículo anterior, deberá ser suministrada mediante nota- en carácter de declaración jurada- en forma mensual, hasta el día 10 del mes calendario siguiente al cual se informa. La primera información a suministrar será la correspondiente al mes de Abril de 2021, la cual deberá ponerse en conocimiento de esta Autoridad de Aplicación hasta el 20 de Mayo de 2021, inclusive.....

Artículo 3°: Los sujetos que se encuentren informados por el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán y que verifiquen a su respecto el cumplimiento de las condiciones establecidas por el Decreto N° 948/3 (ME) -2021, podrán gozar del beneficio d la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo del gravamen correspondiente al mes calendario respecto del cual se brinda la información.

Todo error en la información suministrada por Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, no libera a los contribuyentes de las obligaciones que como tales les corresponden".

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De las normas transcriptas tenemos que, el Decreto N° 948/3 (ME)-2021 establece el Código 851901, a los fines de identificar a los beneficiarios del mismo, estableciendo que dicho beneficio será únicamente para los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado o celebren las Clínicas y Sanatorios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social.

A fs. 07 rola nota del 27/09/2021 de los socios gerentes de T Y O Traumatología y Ortopedia S.R.L en la que expresan que:

TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L es una empresa que presta servicios de salud a pacientes con patologías traumatólogicas; dichos servicios involucran la consulta, diagnósticos y tratamiento, el que mayoritariamente deriva en la realización de cirugías por partes de los médicos en esta entidad, las que se llevan a cabo en el Sanatorio del Norte S.R.L. Las prácticas se efectúan a pacientes de obras sociales y entidades prepagas. Entre las obras sociales se encuentra el IPSST y el tratamiento brindado a pacientes con dicha cobertura representa alrededor del 30% del total de los servicios prestados.

Más allá de las declaraciones juradas indicadas de las que surgen con meridiana claridad la actividad declarada desde el año 1994 y hasta el 03/2021, de las propias declaraciones del contribuyente surge que T Y O Traumatología y Ortopedia S.R.L no forma parte de la Asociación de Clínicas y Sanatorios, pues no realiza la actividad propia de ella. Expresamente destaca que sus servicios involucran consulta, diagnósticos y tratamientos, que mayoritariamente deriva en cirugías, pero las mismas son realizadas en una entidad diferente- Sanatorio del Norte S.R.L.

También alegan que las prácticas se efectúan a pacientes de obras sociales, entre las que se encuentra el IPSST. Sin embargo se ha demostrado en autos que T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L no se encuentra incluido en la nómina que el IPSST informa mensualmente a la Autoridad de Aplicación.

Surge claro que T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L no es prestador en forma directa ni indirecta del IPSST, ya que los prestadores son los médicos traumatólogos en forma individual, socios de T Y O Traumatología y Ortopedia S.R.L, por prácticas de la especialidad ortopedia y traumatología, el prestador de la obra social no es T Y O Traumatología y Ortopedia S.R.L.

Así, en oportunidad de producirse la prueba ofrecida por el contribuyente en la etapa de impugnación, el IPSST a fs. 139 informa desde la Oficina de Convenios que la Asociación Tucumana de Ortopedia y Traumatología –ATOT- sí contaba con convenio de prestaciones vigentes con la Obra Social en el periodo enero-diciembre 2021, y en referencia a la firma T y O Traumatología Y Ortopedia S.R.L, expresa que no es una entidad asociada a la ATOT CUIT 30-70737581-3, indicando que su responsable de facturación es el Colegio de Médicos de Tucumán.

Vale decir que ni siquiera indirectamente T y O Traumatología y Ortopedia S.R.L se constituye como prestador del IPSST, ya que quien tiene convenio con él, es la Asociación Tucumana de Ortopedia y Traumatología, asociación de la que no forma parte el apelante.

Finalmente de fs. 10 a 32 corren glosados los informes mensuales presentados por el IPSST en cumplimiento de la RG 56/2021, informando los sujetos que verifican el cumplimiento de la condición establecida en el segundo párrafo del artículo 1° del Decreto N° 948/3 (ME)-2021. De ninguno de ellos se advierte que el apelante se encuentre incluido en las nóminas informadas, por lo tanto no cumple con los recaudos previstos para gozar el beneficio de la exención.

Entiendo, que el procedimiento de determinación de deuda, no resulta caprichoso, sino que encuentra fundamento adecuado en el Decreto N° 948/3 (ME) 2021 y RG 56/2021, mediante el apropiado análisis del que surge que el apelante no se encuentra incluido en su ámbito de aplicación por no cumplir con los recaudos exigidos. Que no basta con erigirse de manera caprichosa con un código creado a tal efecto, sino que para poder utilizar dicho Código debía cumplir con las condiciones ut supra indicadas, que el apelante no cumple, y en consecuencia se procedió a la investigación y determinación de la deuda.

Tal como se expresó anteriormente el Decreto 948/3 (ME) 2021 es una medida fiscal de carácter excepcional que se aplica ante el cumplimiento de determinados recaudos: un beneficio para prestatarios del IPSST asociados a Clínicas y Sanatorios por ingresos derivados de los convenios celebrados o a celebrar con el IPSST e informados mensualmente por dicha entidad en virtud de los dispuesto por la RG 56/21.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Si no se cumple con las condiciones establecidas no se puede acceder al beneficio. Este tribunal carece de facultades para entrar en el análisis respecto de la constitucionalidad o no de las normas cuestionadas, lo que el contribuyente debe canalizar por otra vía.

Finalmente, 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 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).-

A la luz de las normas indicadas, la determinación fiscal realizada para determinar el cálculo del crédito fiscal a favor de la DGR, que surge de la base imponible declarada por el propio contribuyente con el código 851901 "servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", correspondientes a los anticipos 04/2021 a 07/2021, a la cual se le aplicó la alícuota correspondiente del 4,75%, es correcta.

Por lo que entiendo corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto.

IV.3) El contribuyente entiende que ante la improcedencia de la determinación de deuda, no cometió ninguna infracción mucho menos la establecida en el Art. 86 inc. 1 C.T.P.

De lo expuesto anteriormente, cabe señalar respecto de la sanción impuesta mediante Resolución N° D 16/22, que la conducta del contribuyente, encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, ya que la misma se materializa en la determinación de crédito a favor del organismo fiscal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 04 a 07/2021, por la discordancia entre sus declaraciones juradas relativas al tributo, atribuyéndose un código que no le correspondía y lo determinado por el fisco provincial.

La sanción aplicada por la Resolución atacada por infracción al Art. 86 inc. 1 del C.T.P se encuentra justificada, ya que si bien dicha norma requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba: es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

El art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial establece: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos."

En concordancia, el art. 88 del mencionado digesto normativo dispone: "Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: (...) 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias."

De la lectura de la resolución se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco provincial se basó para establecer la sanción.

Respecto de la cuantía de la sanción aplicada, teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad legal conferida al Director de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción. En consecuencia, considero que la Administración no se ha apartado de modo alguno del derecho, por cuanto ha graduado la sanción aplicando y respetando la escala fijada por el Artículo 86 del CTP, aplicando el mínimo legal establecido por la norma y conforme lo dispuesto por el Art. 75 del C.T.P.

V.- Por ello, corresponde: 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **T Y O TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L C.U.I.T. N° 30-67998663-1** contra la Resolución N° D 16/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/03/2022, y por ello, **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 601-2021 (anticipos 4 a 7/2021), confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, impuesta en su art. 1°, y **CONFIRMAR** la sanción impuesta en su art. 2°, por un monto de \$ 1.298.711,54 (Pesos Un Millón

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Doscientos Noventa y Ocho Mil Setecientos Once c/54/100), conforme lo expuesto.

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

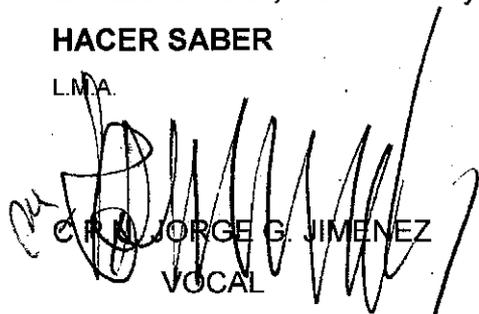
RESUELVE:

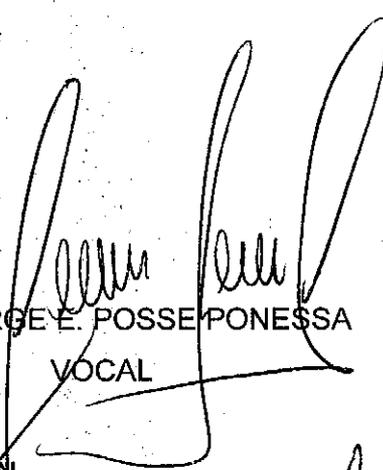
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **T Y O TRAUMATOLOGIA Y ORTOPEDIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-67998663-1** contra la Resolución **N° D 16/22** de la Dirección General de Rentas de fecha 18/03/2022, y por ello, **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 601-2021 (anticipos 4 a 7/2021), confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, impuesta en su art. 1°, y **CONFIRMAR** la sanción impuesta en su art. 2°, por un monto de \$ 1.298.711,54 (Pesos Un Millón Doscientos Noventa y Ocho Mil Setecientos Once c/54/100), conforme lo expuesto.

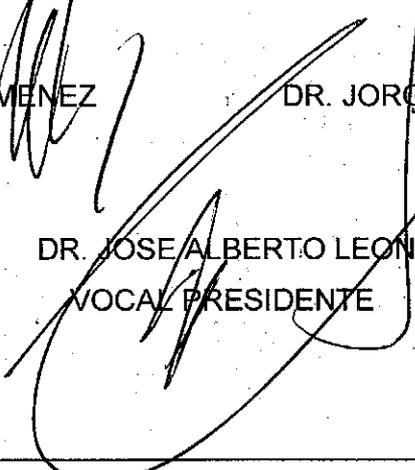
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

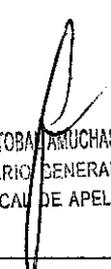
HACER SABER

L.M.A.


C.P.N. **JORGE G. JIMÉNEZ**
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


Dr. JAVIER CRISTÓBAL ARUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MÍ