

SENTENCIA N°: 133/2024

Expte. N°: 78/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de OCTUBRE de 2024, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: “**ALTA GAMMA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**”, Expte. N° 78/926/2024 y Expte. N° 35832/1376/TW/2023 (DGR), con la excusación del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 184/196 del expte DGR N° 35832/1376/TW/2023 se presenta el Dr. Manuel Gonzalo Casas en carácter de apoderado del contribuyente ALTA GAMMA S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 02/24 de fecha 09/01/2024, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 180/182 del expte DGR.

En dicha Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 699-2023 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- anticipos 01 a 05/2023; y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 699-2023 (anticipos 01 a 05/2023) e imponer una multa de \$1.727.554,10 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que el Dcto 948/3 (ME)- 2021 establece cuatro requisitos para poder acceder el beneficio de alícuota 0% del impuesto sobre los Ingresos Brutos; a saber:

- a) El contribuyente debe ser una clínica o sanatorio radicado en la provincia de Tucumán.
- b) El contribuyente debe tener un convenio celebrado directa o indirectamente con el IPSST.
- c) Los ingresos que gozarán del beneficio deben estar discriminados en el código de actividad 851901.
- d) El contribuyente no debe registrar incumplimientos con el Fisco.

Expone el apelante que la DGR le niega su carácter de clínica o sanatorio, lo que considera desvirtuar en su recurso, en los diferentes agravios que expone a continuación.

Expresa que para determinar que es una clínica o sanatorio debe acudirse a lo establecido por el Diccionario de la Real Academia Española, que lo define como "establecimiento sanitario, generalmente privado, donde se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria". El contribuyente considera que si el dcto en cuestión hubiera querido restringir el concepto lo hubiera expresado, lo que denota lo arbitrario de la exclusión de Alta Gamma del beneficio de alícuota 0%.

Remarca también en su recurso la función clave que tuvo durante la pandemia, siendo una de las razones del dictado del dcto, el poder ayudar al sector de la salud por la situación de emergencia sufrida.

Considera que resultan irrelevantes los códigos de actividad declarados anteriormente en sus DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos; ya que el código en cuestión 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" fue incorporado por medio del Dcto en cuestión; antes no existía.

La discriminación de no incluir a Alta Gamma SRL y sí a otras clínicas, afecta el principio de igualdad ante la ley previsto en el art. 16 de la C.N.

Como último agravio considera inconstitucional y de un exceso reglamentario por parte de la DGR el dictado de la Resolución General N° 56/2021 que establece que es el IPSST quien debe informar mensualmente los contribuyentes que poseen convenios con este organismo.

Por último solicita se suspenda la ejecución del acto hasta tanto se resuelva el presente recurso y realiza reserva del caso federal.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, a los cuales me remito y en honor a la brevedad los tengo por reproducidos en este acto.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 23 obra Sentencia Interlocutoria N° 92/2024 del 31/07/2024 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 02/24 resulta ajustada a derecho.

El agravio sobre el que basa su recurso gira en torno a la pretensión de gozar del beneficio de alícuota 0% previsto en el Dcto 948/3 (ME)- 2021. Este dcto en su art 1 establece: *“Establécese, hasta el 31 de marzo de 2022 inclusive (Prorrogado por Decreto N° 706/3 (ME)-2023 hasta el 31/3/2024 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.”* (el subrayado me pertenece)

Y en el art. 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 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias.”*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
FISCAL DE APELACION  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El apelante en su recurso hace alusión a la necesidad de acudir a la definición de clínica que se encuentra en el Diccionario de la real Academia Española. Si aplicamos correctamente dicho criterio, el contribuyente no puede ser considerado una clínica, ya que en una clínica "se **diagnostica y trata** la enfermedad de un paciente", mientras que en los establecimientos del apelante solo se realizan diagnósticos, pero no el tratamiento de la enfermedad en cuestión.

Lo mismo en relación con el código con el que declara sus actividades. Conforme consta a fs. 07 del expte DGR N° 35832/1376/TW/2023, el contribuyente posee alta en la actividad de "Servicio de diagnóstico" con el código N° 851400 desde su inicio el 14/12/2007 hasta el anticipo 03/2021 inclusive.

A partir del 04/2021 y hasta el 07/2021 agrega en sus declaraciones juradas una nueva actividad con el código n° 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", en las que declara un monto correspondiente a la base imponible de cada anticipo pero sin generar impuesto a pagar ya que le corresponde según su declaración jurada una alícuota del 0%.

A partir del 08/2021 en adelante vuelve a presentar sus DDJJ solo con el código de actividad N° 851400 pero, exteriorizando montos muy inferiores respecto de los ingresos declarados en AFIP- DGI. El argumento del contribuyente por esta situación fue que parte de los ingresos gozan del beneficio de alícuota del 0%, de manera que solo exterioriza la porción de ingresos que NO se refiere a los servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST, es decir los servicios de diagnóstico.

Estas inconsistencias fueron generando inspecciones, las que concluyeron con una determinación de oficio de la deuda impositiva, algunas fueron impugnadas por el contribuyente (las que cuentan con sentencia de este Tribunal en favor de la DGR) y otras las dejó firmes.

La conducta del recurrente denota que incluso él no se considera como una clínica. Durante 14 años solo presentó sus DDJJ con la actividad de "Servicio de diagnóstico".

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 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*

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

*(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).

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. Incluso, fue recién con la publicación del Dcto 948/3 (ME)-2021 que el apelante modificó durante los meses de abril a julio de 2021 la manera de presentar sus DDJJ apareciendo esta nueva actividad referida a los servicios de las clínicas prestatarias del IPSST. En su recurso argumenta que si recién a partir de ese mes desglosa esta nueva actividad es porque antes no existía. Si bien esto resulta cierto, lo extraño es que a partir de agosto de 2021 vuelve a declarar solo la actividad de "Servicios de diagnóstico", pero exponiendo solo una parte de sus ingresos a los que le aplica la alícuota correspondiente del 4,75% y omitiendo declarar esta actividad "nueva".

Este accionar del recurrente no hace más que evidenciar que la pretensión del encartado fue la de tributar menos impuesto amparándose en una figura que no le comprende de acuerdo a lo establecido por el Dcto.

Inclusive como bien establece la Resolución General N° 56/2021 el IPSST tendrá a su cargo la elaboración y validación de un registro de sujetos que cumplan con la condición del Dcto, el que deberá ser suministrado mediante nota en forma mensual. Conforme fs. 26/50 puede comprobarse que el IPSST no incluye a Alta Gamma SRL en los listados presentados por los anticipos 01 a 05/2023.

Todo lo expuesto demostraría que de ninguna manera puede gozar del beneficio de la alícuota del 0%. No puede el apelante de manera caprichosa erigirse con un código de actividad creado a instancias del Dcto. Para poder utilizar dicho código debía cumplir con las condiciones indicadas, lo que no acontece en su caso, y que motivó la investigación fiscal y su consecuente determinación de deuda.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.D. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dcto 948/3 (ME)-2021 es una medida fiscal excepcional que se aplica ante el cumplimiento de ciertos recaudos: ser clínica o sanatorio prestatarios del IPSST, por los ingresos derivados de los convenios celebrados o a celebrar y estar informado mensualmente por dicha entidad de acuerdo a la Resolución General N° 56/2021.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad por exceso reglamentario de la DGR, corresponde tener en cuenta que el art 161 del CTP establece que: *"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"*, y no existiendo jurisprudencia conforme a lo pretendido por el apelante; no debe expedirse este Tribunal al respecto.

En relación con la sanción de multa aplicada no realiza planteo alguno.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. 30-71037619-7, en contra de la Resolución N° D 02/24 de fecha 09/01/2024 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 05/2023. En consecuencia CONFIRMAR la misma, conforme a los considerandos que anteceden.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello y existiendo mayoría de votos suficientes:

#### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

- 1- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. 30-71037619-7, en contra de la Resolución N° D 02/24 de fecha 09/01/2024 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de



Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 05/2023. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, conforme a los considerandos que anteceden.

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

**HACER SABER**

M.F.L.



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL



**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL

**ANTE MÍ**



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