

SENTENCIA N° 135 /2025

Expte. N° 378/926/2024

En San Miguel de Tucumán, a los...12... días del mes de...AGOSTO...de 2025 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**GAMMA NUCLEAR S.R.L.**" – Expte. N° 378/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 9900/376/D/2024)", con la excusación del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y;

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fs. 148/169 del Expediente N° 9900/376/D/2024, el señor Manuel Gonzalo Casas, en carácter de apoderado del contribuyente **GAMMA NUCLEAR S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-67535011-2, interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 60/24 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán en fecha 06.11.2024 (fs. 144/146).

En ella la Autoridad de Aplicación resolvió: **1) RECHAZAR** la impugnación presentada por la firma **GAMMA NUCLEAR S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-67535011-2, al Acta de Deuda N° A 390-2024 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma.

II.- En primer término, el presentante detalla brevemente las circunstancias que motivaron su presentación. En este sentido, explica que a partir de una verificación realizada por la D.G.R., el mencionado organismo inició un proceso determinativo a su respecto, mediante Acta de Deuda N° A 390/2024.

Señala que el fundamento central de la Administración radica en que la empresa declaró ingresos alcanzados por el beneficio de la alícuota 0% en el Impuesto sobre los ingresos brutos establecido por el Dcto. N° 948/3 (ME) 2021 utilizando el código de actividad 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", cuando dicho beneficio fiscal no le correspondería a la firma, ya que alcanzaría únicamente 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 por el citado instituto conforme lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021. Indica que el ente fiscal sostuvo que en la constancia de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos la empresa sólo posee alta en la actividad 851400 "Servicios de Diagnóstico". Así, GAMMA NUCLEAR S.R.L. no se encontraría comprendida en la actividad 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", la cual se encuentra gravada con una alícuota del 0%.

Manifiesta que, a raíz de lo expresado, la Autoridad de Aplicación practicó la determinación correspondiente, resultando un saldo a favor del Fisco, plasmado en Acta de Deuda N° A 390/2024, ratificada posteriormente mediante la resolución que cuestiona en esta instancia.

El recurrente indica que mediante la resolución que apela, la D.G.R. resolvió rechazar la impugnación interpuesta por la compañía señalando que el art. 1° del Dcto. N° 948 reza: *"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"*, y que la R.G. N° 56/2021, que reglamenta el Dcto. N° 948/3, señala que es el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán quien tiene a su cargo la elaboración y validación de un registro de sujetos que cumplen la condición establecida en el segundo párrafo del decreto mencionado para gozar del beneficio de la alícuota 0%.

Destaca que la D.G.R. sostuvo que la firma no se encuentra incluida en el referido registro de sujetos en virtud de los expedientes que remitió el IPSST al ente fiscal, por lo que éste último consideró que el mencionado beneficio no sería aplicable a la recurrente y que por ende debería consignarse el código 851400 y aplicar el porcentaje del 4,75%.

Seguidamente, expone en detalle los agravios que fundamentan su presentación.

Afirma que el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021 establece cuatro requisitos para poder acceder al beneficio de la alícuota del 0% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los ingresos derivados de prestaciones brindadas al IPSST. Así:

1. El contribuyente aspirante al beneficio debe ser una clínica o un sanatorio radicado en Tucumán.
2. El contribuyente aspirante al beneficio debe tener un convenio celebrado en forma directa o indirecta con el IPSST.
3. Los ingresos a los que se aplicará la alícuota del 0% deben estar discriminados en el código de actividad 851901.
4. El contribuyente aspirante al beneficio no debe registrar incumplimiento con el fisco.

Señala que de los mencionados requisitos, la D.G.R. niega que se encuentre cumplido el primero de ellos, al sostener que la recurrente no sería una clínica ni un sanatorio.

Manifiesta que la Autoridad de Aplicación alega que la firma no se encuentra informada en el registro que regularmente envía el IPSST con los sujetos que cumplirían los presupuestos aludidos. Resalta que el requisito de encontrarse incluido en dicho registro, no fue establecido en el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021. Considera que constituye un exceso de reglamentación por parte de la Administración, siendo una nueva condición introducida por la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021, norma reglamentaria del decreto.

Por lo tanto, afirma que es errónea la exclusión de la recurrente del beneficio tributario instituido por la norma en cuestión.

En efecto, entre sus agravios destaca la incontestable condición de clínica de GAMMA NUCLEAR S.R.L.

En este sentido, señala que no hay un concepto legal de clínica o sanatorio en el Decreto N° 948/3 (ME)-2021. Manifiesta que la normativa se limita a mencionar que *"el beneficio establecido en el párrafo anterior, alcanza únicamente a (...) clínicas y sanatorios"*. En consecuencia, ante la falta de indicación técnica específica, para interpretar la palabra "clínica" en el decreto, sostiene se debe tomar el sentido usual o vulgar del vocablo "clínica".

Así, conforme el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, clínica es un "Establecimiento sanitario, generalmente privado, donde

se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria". Por ello, sostiene que una clínica debe diagnosticar y tratar la enfermedad, actividades que afirma realiza la recurrente. Argumenta que existe otro elemento que torna en incontestable la calidad de clínica de la compañía. Así, expresa que ésta posee, estructuralmente iguales condiciones y costos operativos que aquellos que tienen como razón social la palabra "clínica" o "sanatorio".

Señala que el "Sanatorio 9 de Julio S.A." y la "Clínica Mayo de Urgencias Médicas Cruz Blanca S.R.L.", ambas instituciones beneficiarias de la alícuota del 0% sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos por los ingresos de las prestaciones al IPSST, tienen una estructura de organización similar al de GAMMA NUCLEAR S.R.L.. Sin embargo, afirma que ésta es excluida sin razón jurídica y en violación al principio constitucional de generalidad e igualdad fiscal, del concepto de "clínica" a los fines del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021.

Por lo expresado, entiende que se evidencia con claridad lo arbitrario y antojadizo que resulta la exclusión de la recurrente del concepto de clínica y, con ello, del beneficio de la alícuota del 0% para el Impuesto sobre Ingresos Brutos sobre ingresos provenientes de prestaciones al IPSST.

Por otra parte, destaca la función clave de la clínica GAMMA NUCLEAR S.R.L. durante la pandemia. Al respecto, sostiene debe tenerse en cuenta el espíritu y el propósito del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, siendo ello fundamental para interpretar correctamente el concepto de clínica a los fines del beneficio que se reclama.

Afirma que con la normativa se busca ayudar al sector de la salud a transitar la pandemia de COVID por la situación que presentan en el contexto de la emergencia en materia de salud pública. Lo que significa que el beneficio fiscal instaurado quiere aliviar a las organizaciones médicas prestatarias del IPSST que han sido fundamentales para la contención de la COVID. Sostiene que a éstas organizaciones pertenece la clínica GAMMA NUCLEAR S.R.L. por el tipo de prestaciones que brinda.

Así, manifiesta que no sólo la interpretación literal de la norma, sino también su interpretación teleológica indica que la compañía debe ser entendida como "clínica" a los fines del beneficio de la alícuota del 0% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los ingresos derivados de las prestaciones brindadas al

IPSST. Asegura que la recurrente presta servicios claves en la detección y tratamiento de la COVID y su estructura de costos se vió acrecentada por la pandemia. Por ello, entiende que corresponde la anulación de la Resolución N° D 60/24, así como del Acta de Deuda N° A 390-2024 de la D.G.R.

Mediante otro punto, se agravia respecto a la irrelevancia de los códigos declarados en el pasado. Aclara que, en los períodos anteriores a la entrada en vigencia del beneficio discutido, GAMMA NUCLEAR S.R.L. no declaraba ningún código correspondiente a "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" simplemente porque no existía. Señala que dicho código es una creación del Decreto N° 948/3 (ME)-2021, conforme lo normado en su artículo 5°. Por lo dicho, considera que el argumento sugerido de que antes la recurrente no consignaba tal actividad no es más que otra falacia argumental.

Explica que la firma tampoco declaraba previamente un código de la actividad denominada "Servicios de Clínicas", "Servicios de Sanatorios" o bien "Servicios de Clínicas o Sanatorios" por la simple razón de su inexistencia. Destaca que igual era la situación de otras entidades que, sin embargo, sí obtuvieron el beneficio de la alícuota del 0% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los ingresos provenientes de prestaciones realizadas al IPSST. Así, menciona los casos de "Instituto de Cardiología S.R.L." que consignaba en su constancia de C.U.I.T. el código 851190 "Servicios hospitalarios n.c.p.", y "Sanatorio Parque S.A." que informaba el código 851900 "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p." y el código 523111 "Venta al por menor de productos farmacéuticos". Aduce que ninguno de tales códigos parece sugerir la actividad exclusiva de una clínica o de un sanatorio, a pesar de ello, ambas instituciones han sido reconocidas como beneficiarias de lo establecido por el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021.

Así también, manifiesta que la recurrente no declaraba previamente el código 851400 referente a los servicios de diagnóstico para pagar menos impuestos. Menciona que dicho código como el código 851900 "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p." y todos los códigos referentes a los servicios relacionados con la salud humana conllevaban la aplicación de la misma alícuota para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (4,75%). En consecuencia, señala que resultaba indistinto en términos fiscales para GAMMA NUCLEAR S.R.L. consignar el mismo código que declaraba "Sanatorio Parque S.A.", sin embargo, considera

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que, en cuanto a la captación de la actividad realizada por la clínica, el código 851400 "Servicios de diagnóstico", tenía mayor precisión.

El presentante también alega la violación al tratamiento igualitario a los contribuyentes. En este sentido, en cuanto al argumento de la D.G.R. según el cual GAMMA NUCLEAR S.R.L. no sería una clínica por el tipo de servicio que presta, subraya que en ningún lado se exige prestar servicios distintos a los de diagnóstico por imágenes para ser clínica ni prestar más de un servicio. Resalta que la posibilidad de la exclusión de una clínica por el tipo de prestación que brinda tampoco está prevista en el Decreto N° 948/3 (ME)-2021. Sostiene que tal exclusión no sólo le produce un perjuicio, sino también beneficia a unas clínicas sobre otras, afectando así la igualdad ante la ley del artículo 16° de la Constitución Nacional.

Considera que la actitud de la Administración constituye una discriminación no razonable, afecta la transparencia y coherencia del sistema tributario y crea, en los hechos, privilegios en favor de las demás clínicas que brindan iguales servicios que GAMMA NUCLEAR S.R.L. o que al igual que ella tienen limitados servicios. En consecuencia, entiende debe anularse la Resolución N° D 60/24 y el Acta de Deuda N° A 390-2024 de la D.G.R.

Mediante otro punto, el apelante se agravia respecto al vicio inconstitucional del exceso reglamentario. En relación a ello, destaca que el organismo fiscal sostiene que GAMMA NUCLEAR S.R.L. no sería clínica por no estar informada en el registro que regularmente envía el IPSST con los contribuyentes que cumplirían con los requisitos del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021. Aclara que el mencionado requisito no surge del decreto, sino que fue fijado por la D.G.R. mediante la R.G. N° 56/2021, norma reglamentaria del mismo.

La referida R.G. N° 56/2021, dictada por la D.G.R., establece en su artículo 1° que el IPSST debe elaborar y validar un registro con los sujetos que cumplan las condiciones fijadas en el decreto. Afirma que el objeto de ésta reglamentación es claramente saber quién posee convenios con el IPSST, lo cual constituye información necesaria para la implementación del beneficio fiscal.

No obstante ello, en su artículo 3° indica que 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 tributario.

Por lo expresado, afirma que la D.G.R. adiciona, sin facultades, un nuevo requisito para acceder al beneficio distinto a los establecidos en el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021: estar informados por el IPSST. Indica que éste elemento implica en la práctica condicionar el acceso al beneficio tributario a un requisito no establecido por el decreto, sino por una norma inferior.

Señala que, consecuencia de la determinación del exceso reglamentario de la Autoridad de Aplicación es la invalidez de la norma cuestionada. Así, considera que el requisito de estar mencionado en el registro elaborado mensualmente conforme la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021, debe ser declarado inconstitucional.

Como último punto, el presentante solicita la suspensión del acto. Según lo establecido por el art. 22° del Código Procesal Administrativo, Ley N° 6205, y el art. 47° segundo párrafo de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán, N° 4537, pide a éste Tribunal ordenar la suspensión del acto administrativo apelado e informar dicha suspensión a la D.G.R. en forma inmediata a fin de que se abstenga de ejecutar la resolución atacada, en virtud de que la misma causa un grave perjuicio a la firma y perjudica el interés público.

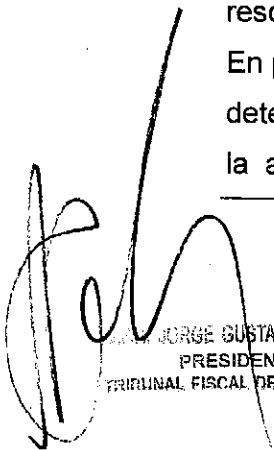
Entiende que los fundamentos expuestos son suficientes para convencer a éste Tribunal respecto a la verosimilitud del derecho que asiste al contribuyente, y consecuentemente del daño irreparable que causaría la exigibilidad de la supuesta deuda determinada, y su fuerte impacto económico y financiero.

Por todo lo expuesto, solicita se ordene la suspensión de la aplicación de la resolución recurrida y se deje sin efecto la misma como así también el Acta de Deuda N° A 390-2024. Ofrece como prueba las constancias obrantes en autos y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 01/09 del Expte. (T.F.A.) N° 378/926/2024 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recurso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

En primer lugar, destaca que, respecto a los anticipos involucrados en la presente determinación 01 a 03/2024, se observa que la recurrente declara sus ingresos en la actividad: "Servicios de diagnóstico (851400)", a la alícuota del 4,75%, sin

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

embargo, exterioriza en el impuesto bajo análisis, ingresos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGI en el anticipo 01/2024 y en los anticipos 02 y 03/2024 inferiores a los que surgen de la Facturación Electrónica Emitida, alegando que la diferencia de ingresos corresponde a la alícuota del 0%. Manifiesta que se observa el evidente propósito de la firma de acceder a un beneficio que no le corresponde, atento a la inexistencia de indicio alguno que justifique el desarrollo de la actividad "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" y en virtud a lo previsto por el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, que dispone el beneficio de la alícuota del cero por ciento a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado clínicas y sanatorios con el IPSST y se encuentren informados a la Autoridad de Aplicación por el citado organismo, conforme lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021.

Indica que en su página web la firma anuncia los servicios que presta, los cuales corresponden a la actividad 'Servicios de diagnóstico' y no encuadran de modo alguno con la actividad 'Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST'.

Destaca que, a partir de la constancia de inscripción de AFIP-DGI, surge que la actividad principal declarada es 863120 (F.883) "Servicios de prácticas de diagnósticos por imágenes", a partir del anticipo 11/2013, no declarando actividad secundaria. Señala que las referidas actividades no se encuentran incluidas en el beneficio de la alícuota 0% según lo establece el Dcto. 948/3.

Expresa que dicha actividad ha sido declarada en forma ininterrumpida tanto en el fisco nacional (AFIP) como en la DGR, en éste último caso, de manera abrupta a partir del período 04/2021 y hasta el anticipo 07/2021 inclusive, agrega en sus declaraciones juradas una nueva actividad con el código 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", a cuya base imponible le aplica en forma indebida la alícuota del cero por ciento (0%) a los fines de acceder a un beneficio que no le corresponde, atento a la inexistencia de indicio alguno que justifique el desarrollo de la nueva actividad dada de alta.

Por lo expuesto, sostiene que no quedan dudas que la real actividad de la firma en cuestión dista totalmente de la de "Clínicas y Sanatorios".

Señala que de acuerdo al Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el código de actividad 851400 corresponde a la

siguiente descripción "Servicios de diagnóstico", la cual se encuentra gravada con la alícuota de 4,75%.

Resalta que la recurrente sólo exterioriza ingresos para la actividad: "Servicios de diagnóstico (851400)", siendo éstos ingresos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGI y de la Facturación Electrónica Emitida, lo cual fue notificado al contribuyente por la DGR, según consta a fs. 09/10 de autos, en el domicilio fiscal electrónico con fecha 28/05/2024, respondiendo el mismo que "(...) las diferencias detectadas en los períodos en cuestión corresponden a la aplicación de alícuota cero del Dto 948/3 de ministerio de económica para clínicas y sanatorios y sus correspondientes prórrogas. (...) Por lo que la base estimada para el cálculo de ambos impuestos difieren en virtud de la Aplicación de la alícuota 0% en tal sistema." (fs. 2), tratando de justificar la diferencia detectada, manifestando que la actividad estaría incluida en el beneficio de 0% establecido por el Dcto. N° 948/3, lo cual, sostiene, no resulta correcto.

Refiere a lo normado mediante el artículo 1° del Dcto. N° 948/3 (ME)- 2021 y sus modificatorias, enfatizando en el establecimiento hasta el día 31.06.2024 inclusive, de una alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las clínicas y sanatorios radicados en la provincia de Tucumán. Detalla además, que dicho beneficio alcanza únicamente a los ingresos derivados de los convenios que hayan celebrado o celebren las clínicas y sanatorios con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán.

Por su parte, también destaca lo previsto por el artículo 1° de la RG (DGR) N° 56/2021, reglamentaria del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, resaltando que el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán tendrá a 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 Dcto. N° 948/3 (ME)- 2021.

Manifiesta que a partir de las funciones encomendadas por la citada resolución, el IPSST brindó dicha información, donde resulta que GAMMA NUCLEAR S.R.L. no se encuentra incluida en el registro de sujetos a los efectos de gozar del beneficio de la aplicación de la alícuota del 0% por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 390-2024, situación que resalta fue expuesta en sus fundamentos.

Aclara que, el hecho de que la firma haya declarado el código de actividad 851400 "Servicios de diagnóstico", previo al Dcto. N° 948/3, no es la causal de no

contar con el beneficio de la alícuota del 0% sino el hecho de que la firma no fue informada por IPSST como clínica o sanatorio que se beneficie de dicha alícuota, según lo dispuesto en Decreto N° 948/3 (ME)-2021.

Al respecto, indica que conforme consta en el Acta de Deuda N° A 390-2024, para los anticipos 01 a 03/2024 se determinó una disminución de saldo a favor declarado por el contribuyente, es decir en el anticipo 01/2024 se le determinó de oficio que su saldo a favor es de \$13.600.663,14, y no el declarado de \$45.186.093,67; mientras que en el anticipo 02/2024 el saldo a su favor determinado es de \$13.787.383,53, y no el declarado de \$58.339.081,12; y en el anticipo 03/2024, su saldo a favor asciende a \$11.799.647,65, y no al monto declarado de \$61.230.420,09. Remarca que los mencionados saldos a su favor determinados de oficio, no lograron ser derrumbados en las distintas etapas administrativas.

Expresa que de la determinación practicada no surge que el contribuyente deba ingresar monto alguno, dado que conforme consta en el acta de deuda atacada, de dicha determinación resulta: *"(...) -Nuevo saldo de anticipos a favor del contribuyente como consecuencia de la presente determinación, en los anticipos 01 a 03/2024, por los que deberá presentar las ddjj rectificativas correspondientes. Asimismo, se aclara que en la columna 'Saldo de anticipo a favor de la DGR', de la Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 390/2024, se exponen las diferencias de anticipo en los períodos 01 a 03/2024, al solo efecto expositivo (...)"*.

Manifiesta que, de la revisión de las presentes actuaciones, se verifica que en la columna *"Saldo de Anticipo a favor de la DGR"*, se expuso la diferencia entre Base de cálculo determinada y la Base de cálculo declarada por el apelante, cuando corresponde consignar las diferencias entre los montos de anticipos determinados y los declarados, más las diferencias entre las acreditaciones verificadas en el sistema informático de la DGR y las declaradas por la apelante, sin embargo, indica que dichos importes no tienen incidencia sobre los saldos a favor determinados de oficio, los cuales fueron correctamente considerados en la columna *"Nuevo Saldo a favor a consignar por el contribuyente"*.

Señala que, por lo expuesto, procedió a confeccionar planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 390-2024 ACTA DE DEUDA N°: A 390-2024 ETAPA RECURSIVA".

Por otra parte, en relación a los planteos del apelante mediante los cuales alega una supuesta violación de tratamiento igualitario con respecto a los demás contribuyentes y el pretendido vicio inconstitucional por exceso reglamentario por parte de la DGR, aclara que los mismos devienen en abstracto, debido a que la firma no cumple con el requisito establecido en el segundo párrafo del artículo 1° del Decreto N° 948/3 (ME)-2021, conforme lo informado por el IPSST, a fin de gozar del beneficio de la alícuota 0%, previsto en la citada normativa.

Así sostiene que, de acuerdo a lo detallado, el contribuyente no realiza la actividad de "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST" y, por otro lado, tampoco se encuentra informada ante la DGR por el IPSST como clínica o sanatorio prestatario del mismo.

Resalta que, durante el período probatorio, el apelante no logra demostrar el cumplimiento de las condiciones establecidas por el Decreto N° 948/3 (ME)-2021, por lo que no le corresponde el beneficio de la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los anticipos incluidos en el acto administrativo atacado.

En lo atinente a la solicitud del recurrente a los efectos que el Tribunal Fiscal ordene la suspensión del acto administrativo, considera que los argumentos esgrimidos por el apelante devienen en abstracto debido a que el Código Tributario Provincial establece la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo ante la presentación del recurso de apelación.

A raíz de todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente GAMMA NUCLEAR S.R.L. en contra de la Resolución N° D 60-24 de fecha 06/11/2024, confirmándose la misma conforme planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 390-2024 ACTA DE DEUDA N°: A 390-2024 ETAPA RECURSIVA".

Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 23 del Expediente N° 378/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 61/2025 dictada por éste Tribunal, de fecha 06.05.2025, en donde se tiene por

presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a ello, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

Por su parte, es preciso señalar que, mediante sentencia N° 20/2025 de fecha 26.02.2025, éste Tribunal aceptó la excusación formulada por el Sr. Vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa para continuar interviniendo en la causa.

V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde resolver si la Resolución N° D 60-24 resulta ajustada a derecho.

En primer término y teniendo en cuenta que el agravio sobre el que se basa el recurso interpuesto por la firma GAMMA NUCLEAR S.R.L. gira en torno a la pretensión de gozar del beneficio de alícuota 0% previsto en el Decreto N° 948/3 (ME) - 2021, cabe remarcar lo normado por el mismo mediante su artículo 1°: *“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.”

Asimismo, el artículo 2° del mencionado decreto prevé: *“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”.*

Expuesto lo anterior, corresponde destacar que éste Tribunal ya se expresó en relación a ésta cuestión ante presentaciones efectuadas previamente por el

contribuyente en las causas que tramitaron bajo Exptes. TFA N° 33/926/2023 (Expte. DGR N° 12070/376/D/2021), N° 247/926/2022 (Expte. DGR N° 2328/376/D/2022) y N° 32/926/2023 (Expte DGR N° 8822/376/D/2022), relativas a periodos anteriores a los aquí analizados.

En éste sentido, y tal como también puede corroborarse en las presentes actuaciones a fs. 11 del Expte. (DGR) N° 9900/376/D/2024, se verifica que la compañía sólo posee alta en la actividad identificada bajo el código N° 851400 "Servicios de Diagnóstico" en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la DGR, lo cual resulta coincidente con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas en los anticipos 01, 02 y 03/2024 (fs. 13/15). No obstante ello, lo hace exteriorizando montos muy inferiores respecto de los ingresos declarados en AFIP-DGI (actual ARCA) en sus DDJJs de IVA y los ingresos provenientes de la Facturación Electrónica Emitida (fs. 9), inconsistencia principal que motivó la determinación de oficio de deuda impositiva discutida en el caso.

El argumento del contribuyente por ésta situación, conforme consta a fs. 2 de autos, fue que parte de los ingresos gozan del beneficio de alícuota del 0%, de manera que sólo exterioriza la porción de ingresos que NO se refiere a los servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST, es decir los servicios de diagnóstico.

Expuesto lo anterior, e ingresando al análisis de la procedencia del beneficio en discusión, previsto en el Decreto N° 948/3 (ME) - 2021, y pretendido por la recurrente, cabe destacar en forma preliminar, que lo indicado en párrafos precedentes denota claramente que de la propia conducta del contribuyente surge que incluso él no se considera como una clínica, puesto que durante los periodos 01, 02 y 03/2024 la compañía presentó sus DDJJs consignando únicamente la actividad "Servicios de diagnóstico".

A más de ello, y en referencia a las defensas expresadas en el recurso de apelación interpuesto, corresponde señalar que la recurrente hace alusión a la necesidad de acudir a la definición de clínica según el Diccionario de la Real Academia Española, la cual consigna como "clínica" a aquel "establecimiento sanitario, generalmente privado, donde se diagnostica y trata la enfermedad de un paciente, que puede estar ingresado o ser atendido en forma ambulatoria". En

consecuencia, 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 contribuyente sólo se realizan diagnósticos, pero no el tratamiento de enfermedades.

Al respecto, y teniendo en cuenta el planteo del apelante mediante el cual sostiene que su actividad se asemeja o es idéntica a la de otras entidades que sí son consideradas 'clínicas y sanatorios' a los efectos de recibir el beneficio en discusión, es preciso señalar que la interpretación del contribuyente resulta errónea puesto que se trata de instituciones que indudablemente revisten el carácter de tales y ello también surge claro de la consulta de sus constancias de inscripción ante la D.G.R., consignando por ejemplo, entre otras actividades "Servicios de internación" y "Servicios Hospitalarios NCP", siendo de importancia recalcar además que se trata de sujetos que fueron informados por el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán, y son ajenos a la presente determinación impositiva.

Así también, en relación al pretendido beneficio es relevante destacar que lo establecido en el decreto en pugna respecto a las clínicas y sanatorios consiste en el beneficio impositivo de gravar -durante un período de tiempo determinado- la actividad que éstas instituciones llevan a cabo, con la alícuota del 0%.

El subrayado a propósito efectuado, tiene como fin resaltar 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 al servicio que prestan a la comunidad.

En virtud de lo manifestado, y en respuesta a la pretensión del apelante respecto a que éste Tribunal se pronuncie sobre la pertinencia del otorgamiento del beneficio de alícuota 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 ingresos correspondientes a prestadores de otras actividades, tales como la desarrollada por la firma; cabe destacar que el fundamento legal que faculta al Poder Ejecutivo a otorgar la franquicia de la alícuota cero por ciento (0%) se encuentra en el artículo 11° de la Ley N° 8.467.

En efecto, la norma referida prevé: *“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”.*

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, 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 éste 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. Bajo el mismo fundamento se considera improcedente el planteo conforme el cual el contribuyente alega la violación al tratamiento igualitario a los contribuyentes.

En virtud de lo manifestado, se reitera que, con fundamento en expresas facultades legales, el Poder Ejecutivo 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, condición necesaria que el contribuyente no cumple para estar incluido en el listado de beneficiarios confeccionado mensualmente por el IPSST.

Conforme pudo constatar en expedientes previamente analizados por éste Tribunal (tales como los enunciados en párrafos precedentes), en los cuales la materia objeto de discusión fue idéntica a la analizada en las presentes

actuaciones, pero relativa a períodos anteriores a los aquí debatidos, pudo verificarse que a partir de la publicación del Decreto N° 948/3 (ME)-2021 el contribuyente modificó la manera de presentar sus DDJJs incluyendo como nueva actividad aquella referida a los servicios de las clínicas prestatarias del IPSST. No obstante ello, también se corrobora en las presentes actuaciones, conforme estado de cuentas obrante a fs. 12/15, y tal como se precisó en párrafos anteriores, que respecto a los períodos mensuales 01, 02 y 03/2024 aquí analizados, la firma únicamente declara la actividad de "Servicios de diagnóstico", pero exponiendo sólo una parte de sus ingresos a los que le aplica la alícuota del 4,75% y omite declarar ésta actividad "nueva".

Éste 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 corresponde, de acuerdo a lo establecido por el decreto.

Así, como bien establece la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021, el IPSST tendrá a su cargo la elaboración y validación de un registro de sujetos que cumplan con la condición del decreto, el que deberá ser suministrado mediante nota en forma mensual. Conforme fs. 30/41 puede comprobarse que el IPSST no incluye a GAMMA NUCLEAR S.R.L. en los listados presentados por los anticipos 01 a 03/2024.

El Decreto N° 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 R.G. (D.G.R.) N° 56/2021.

Todo lo expuesto demostraría que de ninguna manera el recurrente puede gozar del beneficio de la alícuota del 0%. No puede el apelante de manera caprichosa atribuirse un beneficio correspondiente a un código de actividad creado a instancias del Decreto N° 948/3 (ME)-2021 cuando claramente no se verifican a su respecto las condiciones indicadas en la norma referida.

Por otra parte, en lo atinente al planteo de inconstitucionalidad por exceso reglamentario de la D.G.R., corresponde tener en cuenta que el artículo 161° del C.T.P. 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

declarado la inconstitucionalidad de dicha norma, y no existiendo jurisprudencia conforme a lo pretendido por el apelante; no debe expedirse éste Tribunal al respecto.

Aclarado ello, cabe referirse al planteo mediante el cual el presentante solicita la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo cuestionado. En éste sentido, resulta oportuno citar lo normado en el artículo 99° del C.T.P., que en su parte pertinente prevé: *"(...) La resolución quedará firme a los quince (15) días de notificada, salvo que los contribuyentes o responsables interpongan, dentro de ese término, recurso de reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal"*. Del mismo modo, su artículo 142° establece: *"La resolución de la Autoridad de Aplicación quedará firme a los quince (15) días de notificada, salvo que dentro de ese término el recurrente o accionante interponga recurso ante el Tribunal Fiscal (...)"*.

Asimismo, el artículo 147° del C.T.P. dispone: *"La interposición del recurso suspende la obligación del pago en relación con los importes no aceptados por los contribuyentes o responsables. A tal efecto, será requisito ineludible para interponer el recurso de apelación que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal con respecto a los importes que se le reclaman y por los cuales preste conformidad"*.

En virtud de lo manifestado, surge claro de la normativa aplicable que la interposición del recurso de apelación efectuada por el contribuyente dentro del plazo indicado, efectivamente suspendió la ejecutoriedad de la Resolución N° D 60/24, cuya procedencia se discute en las presentes actuaciones.

Como último punto, cabe analizar lo manifestado por el presentante en oportunidad de efectuar su contestación de traslado de la "Planilla Determinativa N° PD 390-2024 - Acta de Deuda N° A 390-2024 - Etapa Recursiva" obrante a fs. 09 del expediente de cabecera.

En efecto, respecto a sus alegaciones aduciendo que el diferencial entre los ingresos según la DDJJ IVA 02/2024 y los ingresos según la facturación electrónica emitida para dicho período mensual se explica en la falta de consideración por parte de la D.G.R. de la nota de crédito N° 0004-00000301 de fecha 22/02/2024 por la suma de \$869.010,91, remarcando que se trata de un comprobante manual por lo que sostiene no fue computado al incluirse sólo los

comprobantes electrónicos; es preciso señalar que corresponde al presentante demostrar la veracidad de sus afirmaciones en éste sentido, ya que conforme consta a fs. 48/49 del expediente administrativo, según Informe elaborado por la División de Revisión de Expedientes del Departamento Inteligencia Fiscal de la D.G.R., la referida nota de crédito sí fue incluida en la facturación electrónica considerada: "(...) Que, por otra parte, Uds. también manifiestan en su presentación de fecha 29/05/2024: '...es oportuno manifestar que las diferencias entre la DJ IVA 2/24 y las facturas electrónicas emitidas se debe a la NC de fecha 22/02/24 N° 0004-00000301 de \$869010,91 que no se computa en el total de las Fact electrónicas emitidas, cuya copia acompañó a la presente...'

Que al respecto, debemos decir que dicha Nota de Crédito N°0004-00000301 de fecha 22/02/2024, cuya copia obra a fs. 3 del expte. de la referencia, indica que la misma se emitió por anulación de la Factura 'A' 0009-00000378 por ser rechazada.

Que según se verifica en el sistema de la AFIP, se encuentran incluidas dentro de la información de Facturación Electrónica Emitida, tanto la factura anulada como la Nota de Crédito mencionada en el párrafo precedente, por lo que no corresponde detracer dicho monto de la presente determinación.(...)"

A raíz de lo expuesto, considero que no procede en el caso la modificación de la base imponible determinada por el Organismo Fiscal, coincidente con el total de ingresos según facturación electrónica para el período 02/2024, a los fines del cálculo del anticipo de impuesto atribuible al referido período mensual.

Por todas las consideraciones que anteceden, concluyo que corresponde: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GAMMA NUCLEAR S.R.L., C.U.I.T. 30-67535011-2, contra la Resolución N° D 60/24 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 06.11.2024 y, en consecuencia, CONFIRMAR la misma conforme planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 390-2024 ACTA DE DEUDA N°: A 390-2024 ETAPA RECURSIVA".

Así lo propongo.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello y existiendo mayoría de votos suficientes,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GAMMA NUCLEAR S.R.L., C.U.I.T. 30-67535011-2**, en contra de la Resolución (D.G.R.) N° D 60/24, de fecha 06.11.2024, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma conforme planilla denominada "*PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 390-2024 ACTA DE DEUDA N°: A 390-2024 ETAPA RECURSIVA*".

2) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

ABF



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



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

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION