

SENTENCIA N° 136 /2025

Expte. N° 165/926/2024

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° 165/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 5148/1376/TW/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. 208/226 del Expediente N° 5148/1376/TW/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 18/24 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán en fecha 28.05.2024 (fs. 205/206).

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 89-2024 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 89/2024.

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 89/2024, ratificada posteriormente mediante la resolución que cuestiona en esta instancia.

El recurrente indica que mediante Resolución N° D 18/24, 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 18/24, así como del Acta de Deuda N° A 89-2024 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

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 la exclusión de la firma por el servicio que presta 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 18/24 y el Acta de Deuda N° A 89-2024 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 por la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021, deber ser declarado inconstitucional.

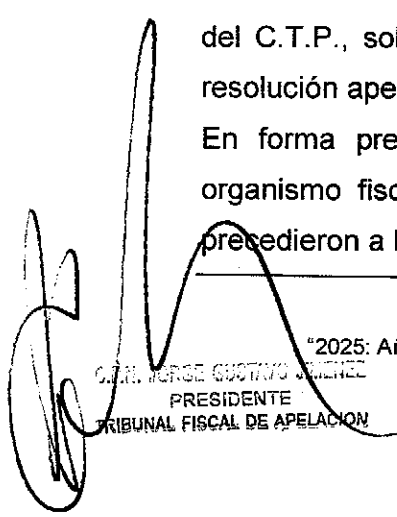
Como último punto, el presentante solicita la suspensión del acto. Conforme lo establecido por el art. 22° del Código Procesal Administrativo, Ley N° 6205, y el art. 47° segundo párrafo de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán, N° 4537, solicita a éste Tribunal ordenar la 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 89-2024. Ofrece como prueba las constancias obrantes en autos y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 01/06 del Expte. (T.F.A.) N° 165/926/2024 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 forma previa al análisis de los agravios expuestos por el apelante, el organismo fiscal efectúa una breve reseña de las circunstancias fácticas que precedieron a la emisión de la resolución apelada.



JORGE GUSTAVO JIRNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

En este sentido, destaca que según constancia de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (F.901), la firma apelante sólo posee alta en la actividad 851400 "Servicios de diagnóstico", declarando la empresa ingresos para dicho código de actividad, coincidiendo con el código consignado en las DDJJs presentadas por la misma hasta el anticipo 03/2021 inclusive. Señala que recién a partir del anticipo 04/2021 y hasta el anticipo 07/2021 inclusive y de manera abrupta, agrega en sus DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una nueva actividad con el código 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST", cuya base imponible le aplica en forma indebida la alícuota del cero por ciento (0%), situación que fue impugnada por la D.G.R. mediante el Acta de Deuda N° A 586-2021. Manifiesta que, por dicho acto administrativo, la firma presentó escrito impugnatorio, lo que fue resuelto no haciendo lugar a los planteamientos realizados por el presentante, conforme Resolución N° D 149-21, decisión confirmada por éste Tribunal mediante sentencia N° 336-23, la que no hizo lugar al recurso de apelación presentado por el encartado.

Señala que, a partir del anticipo 08/2021 y hasta los períodos mensuales objeto de análisis en las presentes actuaciones, la impugnante sólo declara ingresos para la actividad: "Servicios de diagnóstico (851400)", a la alícuota del 4,75%. Sin embargo, la firma exterioriza en el impuesto bajo estudio, ingresos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGI en los referidos anticipos, alegando que la diferencia de ingresos corresponde a la alícuota del 0%, por lo cual la D.G.R., mediante Exptes. N° 2328/376/D/2022, N° 8822/376/D/2022, N° 9538/1376/TW/2023, N° 35836/1376/TW/2023, emitió las Actas de Deuda N° A 152-2022 (posiciones 08 a 12/2021), N° A 463-2022 (posiciones 01 a 06/2022), N° A 133-2023 (posiciones 07 a 12/2022) y A 675-2023 (posiciones 01 a 05/2023), respectivamente, impugnando las DDJJs presentadas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos indicados. Ante ello, en cada caso, la firma presentó escrito impugnatorio, lo que fue resuelto por la D.G.R. no haciendo lugar a los argumentos expuestos por el impugnante, conforme consta en las Resoluciones N° D 45-22 (posiciones 08 a 12/2021), N° D 76-22 (posiciones 01 a 06/2022), N° D 34-23 (posiciones 07 a 12/2022) y N° D 03-24 (posiciones 01 a 05/2023), decisión que, tras la interposición de recursos de apelación en el caso de las Resoluciones N° D 45-22 y N° D 76-22, fue confirmada por éste Tribunal; mientras

que en relación a la Resolución N° D 34-23 indica que ésta quedó firme y se procedió al gravado de oficio de las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos involucradas, al no haber sido recurrida por la compañía; y en lo atinente a la Resolución N° D 03-24, aclara que también se interpuso Recurso de Apelación, encontrándose el mismo para su análisis en éste Tribunal.

Por su parte, en relación a los anticipos involucrados en la resolución apelada, anticipos 06 a 12/2023, resalta que se verifica nuevamente que el impugnante declara sus ingresos en la actividad: "Servicios de diagnóstico (851400)", a la alícuota del 4,75%, sin embargo, exterioriza en el impuesto bajo análisis, ingresos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGI en los anticipos 07 a 12/2023, alegando que la diferencia de ingresos corresponde a la alícuota del 0%, cuyo tratamiento es efectuado en las presentes actuaciones. Al respecto, expresa 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 normado por el Dcto. N° 948/3 (ME)-2021 y la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021.

Destaca que de la lectura de la constancia de inscripción de AFIP-DGI de la firma apelante, surge que la actividad principal declarada es 863120 "Servicios de prácticas de diagnóstico por imágenes" a partir del anticipo 11/2013, no declarando actividad secundaria. Indica que éstas actividades no se encuentran incluidas en el beneficio de la alícuota 0% según lo establece el Dcto. N° 948/3.

Manifiesta que, de acuerdo al Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el código de actividad 851400 corresponde a la descripción "Servicios de diagnóstico" (incluye las actividades de laboratorios de análisis clínicos y patológicos, centros de diagnósticos por imágenes, centro de endoscopia, de electrodiagnósticos, consultorios de hemodinamia, etc.), la cual se encuentra gravada con la alícuota del 4,75%.

Aclara que el impugnante sólo exterioriza ingresos para la actividad: "Servicios de diagnóstico (851400)", siendo éstos ingresos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGI, lo cual fue notificado al contribuyente por la D.G.R. en el domicilio fiscal electrónico con fecha 07/02/2024, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sanatorios y sus correspondientes prórrogas. (...) Por lo que la base estimada para el cálculo de ambos impuestos diferirán en virtud de la Aplicación de la alícuota 0% en tal sistema", tratando de justificar la diferencia detectada, manifestando que su actividad estaría incluida en el beneficio de 0% establecido por el Dcto. N° 948/3, lo cual afirma no resulta correcto.

Ante ello, remarca que el artículo 1° del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021 y sus modificatorias, señala lo siguiente; *"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 (...) con el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán"* (prorrogado por Dcto. N° 706/3 (ME)-2023 hasta el 31/3/2024 inclusive; prorrogado por Dcto. N° 947/3 (ME)-2022 hasta el 31/3/2023 inclusive).

A su vez, expresa que el artículo 1° de la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021, reglamentaria del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, establece: *"El Instituto de Previsión y Seguridad Social 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 948/3 (ME)-2021"*.

Afirma que, de la lectura de los textos citados, no se advierte el pretendido exceso reglamentario alegado por el apelante, en tanto el informe elaborado por el IPSST constituye un medio a todas luces idóneo a los fines de tornar operativo el beneficio acordado por la norma legal. A más de lo expuesto, agrega que, lo dispuesto en el mentado artículo 1° de la resolución reglamentaria no constituye óbice a que en las sucesivas instancias el encartado haya podido demostrar la existencia de un convenio con el IPSST arrojando la prueba pertinente.

Expresa que de la información suministrada por el IPSST resulta que GAMMA NUCLEAR 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 89-2024, situación que fue expuesta en sus fundamentos al indicar que el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán presentó ante ésta D.G.R., la información exigida en el art. 2° de la R.G. N° 56/2021, reglamentaria del Decreto N° 948/3 (ME)-2021, consistente en notas

emitidas en carácter de declaración jurada por los meses 06 a 12/2023, tramitada bajo Exptes. N° 32513/1376/TW/2023; N° 36966/1376/TW/2023; N° 41388/1376/TW/2023; N° 45910/1376/TW/2023; N° 49785/1376/TW/2023 y N° 451/1376/TW/2024, verificándose la no inclusión de la firma.

En consecuencia, afirma resulta improcedente la aplicación de la alícuota del 0% para aquellos ingresos omitidos de declarar por la compañía.

De acuerdo a lo indicado, concluye que la firma GAMMA NUCLEAR S.R.L., no realiza la actividad de clínicas o sanatorios, y por otro lado, tampoco se encuentra informada ante la D.G.R. por el IPSST como clínica o sanatorio prestataria del mismo. Resalta que el hecho de que la prestación de diagnóstico por imágenes resulte fundamental para el tratamiento y prevención de la enfermedad pandémica, no hace que dicha actividad goce del beneficio de alícuota 0%.

Remarca que, de acuerdo a lo previsto en el inciso 7 y 8 del art. 9° del C.T.P. y las facultades establecidas en el art. 6° del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, atento a la materia específica de la medida fiscal de carácter excepcional establecida en el referido decreto, a efectos de tornar operativo el beneficio, la D.G.R. emitió la R.G. N° 56/21, con el objeto de reglamentar los requisitos, condiciones y formalidades necesarias a los fines de la aplicación y fiscalización de lo establecido en el citado decreto.

Así, destaca que el art. 3° de la R.G. N° 56/21 prevé 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 Dcto. 948-3/21, podrán gozar del beneficio de 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.(...)"*.

Manifiesta 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 ésta no fue informada por el IPSST como clínica o sanatorio que se beneficie de la alícuota del 0%, según lo dispuesto en el mencionado decreto.

Asimismo, destaca que en fecha 20/03/2024 se procedió a notificar en el domicilio fiscal electrónico del encartado el auto de "APERTURA A PRUEBA", a fin de que

el apelante produzca las pruebas ofrecidas por el término de 20 días hábiles. Al respecto, indica que el IPSST presenta respuesta del oficio diligenciado, adjuntando copia de Resolución N° 1877 de fecha 04/07/2006 y Resolución N° 2009 del 18/07/2006 emitida por la H. Intervención del Organismo en Expte. N° 05/229-C-2006 "Centro Méndez Collado y Otros s/Contrato de Prestaciones". Expresa que del análisis realizado a la documentación aportada, no se modifica lo informado precedentemente, sino que se ratifica lo expresado respecto a que la firma es prestadora únicamente de la especialidad diagnóstico por imágenes del IPSST. Así, dicha respuesta no modificaría la determinación de oficio.

Sostiene que del acto administrativo cuestionado surge que la firma no cumple con el requisito establecido en el segundo párrafo del art. 1° del Dcto. N° 948/3 (ME)-2021, conforme lo informado por el IPSST, a fin de gozar del beneficio de la alícuota 0%, con lo cual no resulta modificación alguna a la determinación de oficio la que se encuentra ajustada a derecho.

Por su parte, en cuanto a los argumentos sobre la supuesta inconstitucionalidad de la R.G. (D.G.R.) N° 56/21, señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo concurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente.

Finalmente, en cuanto a la solicitud de suspensión del acto administrativo que efectúa el apelante, considera debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 147° del C.T.P.: "*La interposición del recurso suspende la obligación del pago en relación con los importes no aceptados por los contribuyentes o responsables (...)*", motivo por el cual afirma deviene abstracto el planteo efectuado.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución cuestionada.

Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 12 del Expediente N° 165/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 114/2024 dictada por éste Tribunal, de fecha 16.09.2024, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y por contestados los agravios por 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° 47/2025 de fecha 25.04.2025, 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 18-24 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°:

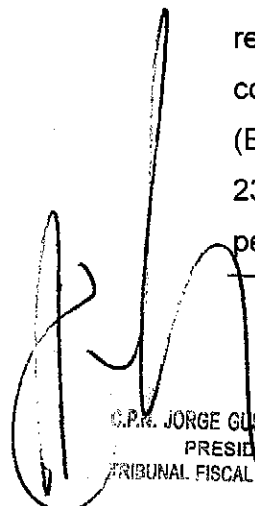
*“Establécese, hasta el 31 de marzo de 2022 inclusive (Prorrogado por Decreto N° 706/3 (ME)-2023 hasta el 31/3/2024 inclusive), la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán.*

*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 períodos anteriores a los aquí analizados. En éste sentido, y tal como también

DT. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.R. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

puede corroborarse en las presentes actuaciones a fs. 5 y 132/155 de autos, 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, lo cual resulta coincidente con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas hasta el anticipo 03/2021 inclusive.

Por su parte, también se constata que, desde el período 04/2021 a 07/2021 inclusive, el contribuyente consignó una nueva actividad con el código 851901 "Servicios de Clínicas y Sanatorios prestatarios IPSST", en la que declaró un monto correspondiente a la base imponible de cada anticipo pero sin generar impuesto a ingresar, ya que le correspondería una alícuota del cero por ciento (0%).

Sin embargo, desde el 08/2021 en adelante, la recurrente vuelve a presentar sus DDJJs sólo con el código de actividad N° 851400 pero, exteriorizando montos muy inferiores respecto de los ingresos declarados en AFIP-DGI (actual ARCA). El argumento del contribuyente por ésta situación, conforme consta a fs. 1 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.

En efecto, tales inconsistencias fueron generando inspecciones por parte del ente fiscal provincial, las que concluyeron con una determinación de oficio de la deuda impositiva, siendo algunas de ellas posteriormente impugnadas por el contribuyente (caso de las causas indicadas previamente, que cuentan con sentencia de éste Tribunal en favor de la D.G.R.) y otras las dejó firmes.

Así, la conducta del contribuyente denota que incluso él no se considera como una clínica, puesto que durante la mayor parte de los períodos señalados (01 a 03/2021 y 08 a 12/2021, 01 a 12/2022, corroborándose tal situación además en relación a los períodos 01 a 05/2023, e incluyendo los períodos mensuales objeto de la determinación que en ésta oportunidad se discute: 06 a 12/2023) presentó sus DDJJs consignando únicamente la actividad de "Servicios de diagnóstico".

Cabe señalar además que, en el recurso interpuesto, el apelante 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.

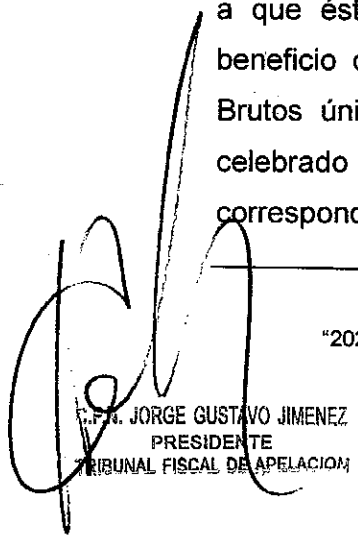
Al respecto, y teniendo en cuenta el planteo del apelante mediante el cual sostiene que su actividad se asemeja o es idéntica a la de otras entidades que sí son consideradas 'clínicas y sanatorios' a los efectos de recibir el beneficio en discusión, es preciso señalar que la interpretación del contribuyente 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



J.G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Incluso fue recién con la publicación del Decreto N° 948/3 (ME)-2021 que el contribuyente modificó durante los meses de abril a julio de 2021 la manera de presentar sus DDJJs apareciendo ésta nueva actividad referida a los servicios de las clínicas prestatarias del IPSST. En su recurso, el presentante argumenta que recién desglosó ésta nueva actividad a partir del mes indicado a razón de que antes no existía. Si bien esto resulta cierto, lo extraño fue que a partir de agosto de 2021 y, al menos, hasta los períodos mensuales bajo análisis, vuelve a declarar sólo 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 omitiendo 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. 27/44 puede comprobarse que el IPSST no incluye a GAMMA NUCLEAR S.R.L. en los listados presentados por los anticipos 06 a 12/2023.

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*

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

Por último, 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 18/24, cuya procedencia se discute en las presentes actuaciones.

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 18/24 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 28.05.2024 y, en consecuencia, CONFIRMAR la misma en todos sus términos.

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.

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 18/24, de fecha 28.05.2024, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

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 CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION