

SENTENCIA N° 25 /2026

Expte. N° 88/926/2025

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...⁶... días del mes de...^{Abril}...de 2026 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“ALTA GAMMA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN”** – Expte. N° 88/926/2025 (Ref. Expte. D.G.R. N° 9865/376/D/2024), con la excusación del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal).

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. 229/241 del Expediente N° 9865/376/D/2024, el señor Manuel Gonzalo Casas, en carácter de apoderado del contribuyente **ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71037619-7**, interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 74/24 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán en fecha 19.12.2024 (fs. 226/227).

En ella la Autoridad de Aplicación resolvió: 1) **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71037619-7**, al Acta de Deuda N° A 384-2024 (Período Fiscal 2023) confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma.

II.- En primer término, el presentante detalla brevemente las circunstancias que motivaron su presentación. En éste 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 384-2024.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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, ALTA GAMMA 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 384-2024, 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 ALTA GAMMA 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Sostiene que el hecho de que la firma realiza tales actividades ya lo habría reconocido éste Tribunal mediante Sentencia N° 301/2023 de fecha 12/12/2023 referente a igual conflicto que el aquí presentado.

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 ALTA GAMMA 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 ALTA GAMMA 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 ALTA GAMMA 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 74/24, así como del Acta de Deuda N° A 384-2024 de la D.G.R.

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, ALTA GAMMA 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 una 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 ALTA GAMMA 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.

Remarca que a partir del período 7 de 2021 la D.G.R. excluyó unilateralmente y sin razón a la firma de la posibilidad de consignar el código de actividad 851901 "Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST".

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 ALTA GAMMA 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 ALTA GAMMA S.R.L. o que al igual que ella tienen limitados servicios. En consecuencia, entiende debe anularse la Resolución N° D 74/24 y el Acta de Deuda N° A 384-2024 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 ALTA GAMMA 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 Deliberación N° A 384-2024. Hace reserva del caso federal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

III.- A fs. 01/06 del Expte. (T.F.A.) N° 88/926/2025 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, respecto a las diferencias determinadas en el Acta de Deuda N° 384-2024 destaca que la apelante 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 ingresos extraídos de las facturas electrónicas emitidas por la firma para los anticipos 12/2023 e inferiores a los exteriorizados en la DDJJ de IVA para el anticipo 02/2024, alegando la firma que la diferencia de ingresos corresponde a la alícuota del 0%. Por lo dicho, manifiesta que se observa el evidente propósito de la recurrente 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 que el Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021, 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 D.G.R. por el citado organismo, conforme lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/2021.

Señala que la página web de la firma apelante anuncia los servicios que presta, los cuales corresponden a la actividad "*Servicios de diagnóstico*" (incluye las actividades de laboratorios de análisis clínicos y patológicos, centro de diagnósticos por imágenes, centros de endoscopia, de electro diagnósticos, consultorios de hemodinamia, etc.) y no se encuadran en modo alguno con la actividad "*Servicios de clínicas y sanatorios prestatarios IPSST*".

Resalta que de la lectura 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. Indica que ésta actividad no se encuentra incluida en el beneficio de la alícuota 0% según lo establece el Dcto. 948/3 (ME) – 2021.

Expresa que dicha actividad ha sido declarada en forma ininterrumpida tanto en el fisco nacional (AFIP) como en la D.G.R., en éste último caso, de manera abrupta, a partir del período 04/2021 y hasta el anticipo 07/2021 inclusive, el contribuyente

agrega a sus DDJJs 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%) con el evidente propósito de acceder a un beneficio que no le corresponde, atento a la no existencia de indicio alguno que justifique el desarrollo de la nueva actividad dada de alta.

Por lo dicho afirma que no quedan dudas respecto a que la real actividad de la firma dista totalmente de la de "*Clínicas y Sanatorios*".

Destaca que, de acuerdo al Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el código de actividad N° 851400 corresponde a la descripción "*Servicios de diagnóstico*", la cual se encuentra gravada con la alícuota del 4,75%.

Manifiesta que la apelante sólo exterioriza ingresos para la actividad referida, siendo los mismos inferiores a los declarados ante la AFIP-DGR, lo cual fue notificado al domicilio fiscal electrónico del contribuyente por parte de la D.G.R.

Ante ello, expresa que el contribuyente respondió 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*", tratando de justificar la diferencia detectada, indicando que su actividad estaría incluida en el beneficio de 0% establecido por el Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021, lo cual sostiene no resulta correcto.

Señala lo previsto por el artículo 1° del Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021 y sus modificatorias, el cual dispone: "*Establécese, hasta el 31 de marzo de 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*".

En éste contexto, considera preciso explicar que 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.

Detalla 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

que verifiquen el cumplimiento de la condición establecida en el segundo párrafo del artículo 1° del Decreto 948/3 (ME) – 2021”.

Indica que, a partir de las funciones encomendadas por la citada resolución, el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán brindó dicha información, donde resulta que ALTA GAMMA 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 el período incluido en el Acta de Deuda N° A 384-2024 situación que manifiesta fue expuesta en sus fundamentos al indicar: “*Que el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán presentó ante ésta DGR, la información exigida en el art. 2 de la RG N° 56/2021, reglamentaria del Decreto N° 948/3 (ME) – 2021, consistente en Nota emitida en carácter de declaración jurada para el mes 12/2023, tramitada bajo Exptes. N° 49785/1376/TW/2024, obrante a fojas 13 a 15 (...) Que del análisis efectuado a dicha información, se observa que la firma no se encuentra incluida en el registro de sujetos, para los cuales el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán verificó el cumplimiento de la condición establecida en el segundo párrafo del art. 1 del Decreto 948/3 (ME) – 2021 a los efectos de poder gozar del mencionado beneficio. En consecuencia, resulta improcedente la aplicación de la alícuota del 0% para aquellos ingresos omitidos de declarar por la firma”.*

En virtud de lo manifestado, sostiene que la firma no realiza la actividad de clínicas o sanatorios, y por otro lado, tampoco se encuentra informada al Organismo Fiscal por el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán como clínica o sanatorio prestatario del mismo.

Por lo expuesto, considera deben rechazarse los planteos realizados por el apelante en éste sentido.

Por su parte, en relación al planteo realizado por el apelante respecto a que clínicas y sanatorios beneficiarias del Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021 prestan servicios idénticos a ALTA GAMMA S.R.L., de manera que se liberaría a algunas entidades de un gravamen mientras se impondría a otras su pago sin razones objetivas, siendo ello un acto discriminatorio que afecta la igualdad base de todo el sistema fiscal, dando lugar a la inconstitucionalidad del art. 16° de la Constitución Nacional; ante ello la D.G.R. sostiene que el procedimiento llevado a

cabo en las actuaciones de referencia de ninguna manera violentan el artículo mencionado.

En cuanto a los argumentos de la recurrente sobre una pretendida inconstitucionalidad, señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante concurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente.

Manifiesta que en lo atinente al Dcto. 948/3 (ME) – 2021, éste es claro en su artículo 1° al establecer que la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanza 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 ante la Autoridad de Aplicación por el citado Organismo, conforme a lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/21.

Resalta que, de acuerdo a lo previsto en los incisos 7 y 8 del art. 9° del C.T.P. y las facultades establecidas en el artículo 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 y a efectos de tornar operativo dicho beneficio, emitió la R.G. (D.G.R.) 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.

Indica que, en virtud de lo expresado, mediante el art. 1° de la citada resolución, se resolvió que el Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán tenga 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 art. 1° del Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021, el cual debe ser informado en forma mensual a la D.G.R.

Refiere a lo normado por el art. 3° de la R.G. (D.G.R.) N° 56/21, expresando 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 Dto. 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."

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Afirma que la compañía de ningún modo demuestra ser una clínica o un sanatorio, conforme lo establecido por el Dcto. N° 948/3 (ME) – 2021, a efectos de gozar de la alícuota del cero por ciento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así, remarca que el decreto no resulta aplicable a todos los prestatarios de servicios al IPSST, sino sólo a las clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán y por los ingresos derivados de los convenios celebrados o que se celebren con el mencionado Instituto, los cuales son informados a la D.G.R. por el citado Organismo, conforme lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/21.

En éste sentido, reitera que el art. 6° del Dcto. 948/3 (ME) – 2021, faculta a la D.G.R. para dictar todas las normas reglamentarias, aclaratorias y complementarias, como así también establecer los requisitos, condiciones y formalidades que considere necesarios a los fines de la aplicación y fiscalización de lo establecido en el decreto aludido.

Por lo dicho, sostiene que no existe exceso reglamentario alguno, en tanto el extremo referido sí está contemplado por el decreto.

Por su parte, respecto al título “Prueba” en el cual la firma dejó ofrecida como prueba las constancias del expediente administrativo N° 9899/376/D/2024, señala que la recurrente no adjuntó ningún tipo de documentación relacionada con el expediente indicado y que de la consulta realizada a sus sistemas verificó que el mencionado expediente contiene la determinación de oficio practicada a la firma por los anticipos 01 a 03/2024 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Asimismo, sostiene que la prueba ofrecida no debería ser analizada en ésta instancia en virtud de lo dispuesto en el art. 134° del C.T.P.

No obstante lo anterior, indica que como consecuencia de la apertura a prueba realizada en el expediente administrativo N° 9899/376/D/2024, el IPSST suministró: copia de la Resolución N° 5289 de fecha 18/11/2008, donde se incorpora como prestador la obra social Subsidio de Salud a la firma ALTA GAMMA S.R.L.; copia de la Resolución N° 7895 de fecha 08/08/2024 último incremento; y copia de Convenio de Prestaciones del Servicio de Diagnóstico por Imágenes entre IPSST y ALTA GAMMA S.R.L.

Resalta que dicha documentación fue analizada oportunamente en el expediente administrativo N° 9899/376/D/2024, resultando inconducente ante los planteos interpuestos sobre el criterio utilizado para la determinación de oficio atacada; dado que no se encuentra impugnado el hecho de que la firma haya celebrado un convenio con el IPSST.

Agrega que, el sólo hecho de ser prestador de servicios del IPSST no lo hace necesariamente beneficiario de la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en el Dcto. N° 948/3 (ME) - 2021, que expresamente se refiere a las clínicas y sanatorios radicados en la Provincia de Tucumán y a su vez, señala que dicha situación debe ser informada a la D.G.R. por el IPSST, conforme lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 56/21, lo cual afirma no aconteció en el presente caso.

Por los motivos mencionados, expresa que corresponde el rechazo de los argumentos del apelante al respecto.

Por último, en relación al pedido de suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo efectuado por la firma, remarca que el recurso de apelación interpuesto suspende la ejecutoriedad del mismo (art. 135° C.T.P.), por lo cual considera que deviene en abstracto el planteo realizado en éste sentido.

En virtud de todas las consideraciones que anteceden, la Autoridad de Aplicación entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por ALTA GAMMA S.R.L. en contra de la Resolución N° D 74-24, debiendo confirmarse la misma. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 18 del Expediente N° 88/926/2025 obra Sentencia Interlocutoria N° 140/2025 dictada por éste Tribunal, de fecha 14.08.2025, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. J. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por su parte, es preciso señalar que, mediante sentencia N° 42/2025 de fecha 22.04.2025, 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 74-24 resulta ajustada a derecho.

Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que –a partir de la publicación de la Ley N° 9924 (B.O. 17/10/2025)- se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

Tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la litis recursiva, seguido de la referencia al articulado actualmente vigente según Ley N° 9924.

En primer término y teniendo en cuenta que el agravio sobre el que se basa el recurso interpuesto por la firma ALTA GAMMA 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. T.F.A. N° 246/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 2326/376/D/2022), N° 31/926/2023 (Expte. D.G.R. N° 8821/376/D/2022), N° 78/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 35832/1376/TW/2023) y N° 293/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 5149/1376/TW/2024), relativas a períodos anteriores a los aquí analizados.

En éste sentido, y tal como también puede corroborarse en las presentes actuaciones a fs. 01, 43 y 170 del Expte. (D.G.R.) N° 9865/376/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 D.G.R., lo cual resulta coincidente con el código consignado en las declaraciones juradas presentadas en los anticipos 01/2023 a 12/2023, como así también en su declaración jurada anual presentada para el período fiscal 2023 (fs. 255/261). No obstante ello, lo hace exteriorizando montos muy inferiores respecto de los ingresos declarados en AFIP-DGI (actual ARCA) en sus declaraciones juradas de IVA (fs. 8), inconsistencia principal que motivó la determinación de oficio de deuda impositiva discutida en el caso.

Tal como se señaló previamente, y específicamente en lo atinente al período fiscal 2023, éste Tribunal ya se expidió en relación a la determinación relativa al Impuesto sobre los Ingresos Brutos practicada respecto de los anticipos 01/2023 a 05/2023, conforme sentencia N° 133/2024, que tramitó por Expte. (T.F.A.) N° 78/926/2024, referido al Expte. (D.G.R.) N° 35832/1376/TW/2023; y en relación a los anticipos 06/2023 a 11/2023 conforme sentencia N° 139/2025, correspondiente al Expte. (T.F.A.) N° 293/926/2024, referido al Expte. (D.G.R.) N° 5149/1376/TW/2024, ambas determinaciones motivadas en idénticas causales a las analizadas en las presentes actuaciones.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En el caso particular del expediente bajo estudio, y en lo relativo al anticipo 12/2023, el argumento del contribuyente respecto a las inconsistencias indicadas, conforme consta a fs. 11 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 señalado 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 todos los períodos mensuales correspondientes al período fiscal 2023 la compañía presentó sus DDJJs consignando únicamente la actividad “Servicios de diagnóstico”, lo cual surge claro de los estados de cuenta obrantes en autos)

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.

En efecto, particularmente cabe referirse al planteo del apelante conforme el cual hace alusión a lo expuesto por éste Tribunal mediante Sentencia N° 301/2023 de fecha 12/12/2023, relativa al mismo contribuyente, respecto al reconocimiento de la realización de actividades propias de clínicas y sanatorios. En relación a ello, es preciso aclarar que en la sentencia mencionada éste Tribunal reconoce que, si bien la compañía presta servicios fundamentales para el diagnóstico y tratamiento de enfermedades, no se trata de un establecimiento dentro del cual se efectúen efectivamente internaciones y tareas de cuidado y tratamiento de los pacientes.

Asimismo, en lo atinente al planteo 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 los 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 al aquí debatido, se verificó 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

obrante a fs. 255/261, y tal como se precisó en párrafos anteriores, que respecto a todos los anticipos mensuales correspondientes al período fiscal 2023, incluyendo el atinente al período 12/2023 aquí analizado, la firma declara únicamente 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. 13/15 puede comprobarse que el IPSST no incluye a ALTA GAMMA S.R.L. en el listado presentado por el anticipo 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. (actual artículo 162°) 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. (actual artículo 100°), 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° (actual artículo 143°) 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. (actual artículo 148°) 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 74/24, 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 ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. 30-71037619-7, contra la Resolución N° D 74/24 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19.12.2024 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

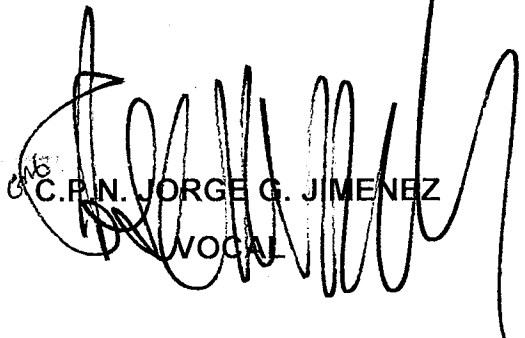
RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ALTA GAMMA S.R.L., C.U.I.T. 30-71037619-7**, en contra de la Resolución (D.G.R.) N° D 74/24, de fecha 19.12.2024, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

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

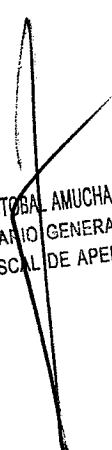
HACER SABER

ABF


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SENTENCIA N° 28 /2026

Expte. N° 366/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de ABRIL de 2026, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (en ejercicio de la presidencia), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), para tratar el expediente caratulado "**DISTRICEL SAS s/RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. N° 366/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024).- 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 fojas 35 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, la firma DISTRICEL SAS, C.U.I.T N° 30-71775311-5, a través de socio administrador Eduardo Maximiliano Rua, interpone Recurso en contra de la Resolución de la Dirección General de Rentas N° C 200/24 de fecha 14/11/2024, que obra en el Expte. D.G.R N° 10988/376/D/2024 a fs. 33, mediante la cual resuelve: 1) Tener a la firma DISTRICEL SAS, C.U.I.T N° 30-71775311-5, por incomparecida. 2) APLICAR a la firma DISTRICEL SAS, C.U.I.T N° 30-71775311-5, la sanción de clausura por el término de DOS (2) días a/los establecimiento/s, recinto/s, obra/s, inmueble/s, local/es, oficina/s, lugar/es y/o asiento/s, no solo donde se constató al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también los que constituyen el domicilio legal y fiscal del infractor y el correspondiente al lugar o asiento de las obras o prestaciones de servicios contratadas, que a continuación se indican: 24 de septiembre N° 105 y Maipú N° 246, ambos de San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán.-

El apelante en su recurso se agravia de la resolución dictada por la D.G.R y manifiesta adjuntar documentación que acredita haber cumplido en tiempo y forma con el relevamiento practicado.

Solicita que se haga lugar al recurso de apelación y se revoque la resolución en crisis.

II. Que a fojas 63/65 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024 la Dirección General de Rentas, contesta el traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Que en fecha 04/07/2024 se relevaron dos empleados de los cuales, uno, Facundo Mariano Rúa, C.U.I.L. N° 23-41950364-9, no se encontraba registrado con las formalidades establecidas por Ley.

Que en efecto, el trabajador mencionado no se encontraba registrado al momento del relevamiento, conforme consta en la consulta de Base Registral de Altas y Bajas de AFIP glosada a fojas 07/12 de autos, lo que derivó en el acta de comprobación de infracción F.6007/B 001 No 00000520 (instrucción de sumario) que obra a fs. 13.

Que el contribuyente no se presentó a ejercer su defensa y verificados los hechos imputados, se le aplicó sanción de dos días de clausura, en virtud de lo dispuesto por el artículo 79 del Código Tributario Provincial, conforme consta a fs. 33, ya que la infracción se encontraba configurada a la fecha del relevamiento y el alta posterior del empleado (la efectuó el 29/08/2024 en forma retroactiva al 04/07/2024) no constituye una causal legal de eximición de la culpa ni de la pena. Cita y transcribe los artículos 73 y 79 del C.T.P. y la RG (AFIP) N° 2988/10, y agrega que los hechos imputados se verifican en las presentes actuaciones.

Aclara que, el contribuyente podría haber solicitado el beneficio de suspensión previsto en el artículo 79 del Código Tributario Provincial, pero no lo hizo.

Explica que este beneficio sólo prospera ante el pedido expreso del sumariado, y además requiere la acreditación y verificación de la concurrencia de los requisitos legales allí establecidos; los que se encuentran reglamentados por la RG (DGR) N° 13/2008.

Por lo expuesto entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por DISTRICEL S.A.S., en contra de la Resolución N° C 200/24 de fecha 14/11/2024, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 26 del expediente N° 366/926/2024 obra Sentencia N° 147/2025 de este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación en contra de la Resolución (D.G.R) N° C 200/24, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho, y se ordena pasen los autos para sentencia.

IV. A fs. 30/32 del expediente N° 366/926/2024 obra Sentencia N° 188/2025 de este Tribunal, que dispone medida para mejor proveer requiriéndole información de interés para la causa al contribuyente.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación, y la contestación de la medida para mejor proveer, además de los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, de manera previa a resolver si la conducta del apelante encuadra en la figura típica endilgada por la Autoridad de Aplicación, y a considerar si la sanción impuesta resulta ajustada a derecho, realizare la siguiente aclaración sobre la pauta metodológica a utilizar en el tratamiento de autos.

A partir de la publicación de la Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) se puso en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que sufrió modificaciones en la numeración de su articulado, y es por tal motivo, que tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable. En consecuencia, se procederá a la cita del articulado actualmente vigente según Ley 9.924, seguido de la referencia del artículo en vigor al momento de la traba de la Litis recursiva.

Ingresando al tratamiento de autos, en primer lugar, observo que la cuestión traída a estudio se inicia cuando funcionarios de la D.G.R. dejan constancia del relevamiento del personal realizado en el local del contribuyente, en fecha 04/07/2024, a horas 12.50, mediante F.6006 N°0001-00145274, a través del cual se procede a realizar una verificación de datos de la firma y de los empleados de la misma, conforme obra a fs. 01 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, y se le solicita la emisión de un comprobante de venta "Factura B N° 0005-00001971 obrante fs.03 Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024. A través del F.6006 N°0001-00145274, se deja constancia que en el relevamiento realizado por las funcionarias de la D.G.R, CPN Paola Gomez, CPN Constanza Ovejero Jaroszewski, CPN Fátima Adriana Zelaya, fueron atendidos por Maximiliano Rua, en carácter de socio de la firma, quien les permite el acceso y permanencia al establecimiento comercial, y en ese momento, los funcionarios antes

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

mencionados confeccionan "planilla de relevamiento de personal" obrante a fs. 02 del citado expediente, de la cual surgen 02 empleados relevados (Noelia Vanesa Jiménez DNI N° 30.732.838 – Facundo Mariano Rua DNI N° 41.950.364)

Luego del relevamiento realizado, surge a fs. 13 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, "Acta de Comprobación" labrada por la Autoridad de Aplicación en F.6007/B – 001- N° 00000520, de fecha 27/08/2024, de la que se desprende que existía 01 empleado (Facundo Mariano Rua DNI N° 41.950.364) relevado previamente en el local del contribuyente, quien se encontraba realizando tareas inherentes a la actividad, y no se encontraba registrado conforme las formalidades exigidas por la ley.

El Acta Comprobación antes referenciada fue notificada al contribuyente en fecha 29/08/2024. Sin embargo, en fecha 30/09/2024 el contribuyente no se presentó a la audiencia de descargo a ejercer su derecho de defensa, pese a estar debidamente notificado. Posteriormente, en fecha 14/11/2024 la D.G.R dicta la Resolución N° C 200/24, que dispone la clausura de los establecimientos comerciales del contribuyente por el plazo de 2 días.

Habiendo analizado los antecedentes de los presentes autos, y los agravios esgrimidos por el apelante, corresponde aclarar que el relevamiento llevado a cabo a través del F.6006 N°0001-00145274 de fecha 04/07/2024, a horas 12.50, y del Acta de Comprobación F.6007/B – 001- N° 00000520, de fecha 27/08/2024 en el marco del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, resulta confirmatorio de la conducta del contribuyente pasible de sanción por no tener al trabajador relevado registrado conforme a las formalidades exigidas por la ley, y por lo tanto, la infracción de autos a prima facie se encuentra configurada. Aclaro que la Autoridad de Aplicación verificó que la trabajadora Noelia Vanesa Jiménez DNI N° 30.732.838, CUIT N° 27-30732838-6 es socia y administradora suplente de la firma DISTRICEL SAS CUIT N° 30-71775311-5, conforme surge de la ficha de inscripción en Convenio Multilateral de la D.G.R obrante a fs. 9 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, por lo que se dejó sin efecto el sumario respecto de esta trabajadora.

Destaco que el incumplimiento endilgado al contribuyente en la resolución en crisis encuentra su consecuencia en el actual art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) - (Ex art. 79 del C.T.P) que establece: "*Serán sancionados con*

clausura de dos (2) días de los establecimientos y recintos comerciales, industriales, agropecuarios y de prestaciones de servicios, abarcando también las obras, inmuebles, locales y oficinas, los empleadores y quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas”.

“La clausura dispuesta en el párrafo anterior se aplicará por cada trabajador no registrado y declarado. La misma tendrá lugar no sólo donde se constatare al trabajador objeto del hecho u omisión, sino también en los que constituyan el domicilio legal y fiscal de los infractores y el correspondiente al lugar o asiento de las obras o prestaciones de servicios contratadas (...)”.

Habiendo dejado constancia de las situaciones descriptas ut supra en el acta labrada por las inspectoras de la D.G.R, es que considero que la sanción impuesta a través de la Resolución N° C 200/24 es en primera instancia ajustada a derecho.

Ante lo expuesto en el párrafo anterior, resulta necesario efectuar las siguientes aclaraciones al contribuyente, en primer término, respecto al empleado relevado, Facundo Mariano Rúa, DNI N° 41.950.364, si bien fue dado de alta, ello fue realizado con posterioridad a la inspección y como consecuencia de ella, conforme se desprende a fs. 38 del Expte. D.G.R. N° 10988/376/D/2024, por lo que la conducta imputada a la firma se encuentra encuadrada conforme lo normado por el primer párrafo del actual art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) - (Ex art. 79 del C.T.P).

En segundo término, respecto a la documentación acompañada por el contribuyente al contestar la medida para mejor proveer, ordenada a través de Sentencia N° 188/2025 de este Tribunal, surge que: A) El contribuyente mantuvo la relación laboral con el trabajador Facundo Mariano Rúa, DNI N° 41.950.364, por un plazo de dieciséis (16) meses, continuos y consecutivos, computados a partir del mes en el cual la Autoridad de Aplicación constato a este trabajador objeto del hecho u omisión. Ello conforme constancias de Alta expedida por Arca obrante a fs. 37 del Expte. TFA N° 366/926/2024. B) Según los F. 931, comprobantes de consulta de nómina de declaraciones juradas presentadas y acuse de recibo de DJ, obrantes en el Expte. TFA N° 366/926/2024 a fs. 43/90, aportados por el contribuyente desde julio de 2024 a octubre 2025, el plantel

laboral de DISTRICEL SAS tuvo un efectivo incremento en su nómina de empleados, ya que paso de tener 01 empleado dado de alta y registrado en periodo 07/2025 a raíz del relevamiento realizado, manteniendo esa nómina hasta el periodo 10/2024. Desde el periodo 11/2024 al 06/2025, el contribuyente incrementó su plantel laboral dando de alta a la trabajadora Verónica Rosa Jiménez CUIL/T N° 23-28412074-4, con ello, hubo un incremento en su nómina de trabajadores, ascendiendo a 02 empleados.

A su vez, desde el periodo 07/2025 a 08/2025, el contribuyente nuevamente incrementó su plantel laboral dando de alta y registrando un nuevo trabajador, Nahir Valeria Jait CUIL/T 27-43965418-5, y con ello, hubo otro incremento en su nómina de trabajadores, ascendiendo esta a un total de 03 empleados.

Sin embargo, conforme surge a fs. 42 del Expte. TFA N° 366/926/2024, se produjo la baja por renuncia de la trabajadora Nahir Valeria Jait CUIL/T 27-43965418-5, en fecha 01/09/2025. Por ello, el plantel laboral del contribuyente desde el periodo 09 a 10/2025 se vio reducido a 02 empleados (Rúa y Jiménez). Sin embargo, esto acredita, por un lado, el efectivo incremento en su nómina de empleados. Y por otro, que mantuvo la relación laboral con el trabajador Rua Mariano Facundo CUIT/L 23-41950364-9 por un plazo mayor a 16 meses.

En virtud de lo expuesto ut supra, considero que el contribuyente cumple con los requisitos dispuestos en el quinto párrafo del actual art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) - (Ex art. 79 del C.T.P) para gozar de la condonación de sanción, cito y transcribo a continuación la normativa referenciada y enuncio brevemente sus requisitos.

"(...) Si en la primera oportunidad de defensa se reconociera expresamente la materialidad de la infracción cometida y se acreditara la regularización de la relación laboral con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, implicando la incorporación del trabajador al plantel del empleador un efectivo incremento en la cantidad de personal, las sanciones de clausura o multa quedarán en suspenso respecto de los trabajadores cuya situación se regularice. Las sanciones quedarán condonadas de pleno derecho si los infractores mantienen la relación laboral respectiva por un plazo no menor a dieciséis (16) meses, continuos y consecutivos, computados a partir del mes inclusive en el cual la Autoridad de Aplicación constatare al trabajador o personal del servicio

doméstico objeto del hecho u omisión, y siempre que durante dicho plazo no se hubiera disminuido el número de integrantes del plantel de trabajadores del empleador, considerando al trabajador incorporado objeto de constatación (...)”.

Los requisitos que el contribuyente debe cumplir a los efectos de gozar del beneficio de suspensión de las sanciones, a los que antes referí anteriormente son los siguientes: 1) *Reconocimiento expreso de la materialidad de la infracción imputada.* 2) *Regularización de la relación laboral en forma retroactiva a la fecha en que se detectó la infracción.* 3) *Incremento en la nómina de empleados a su cargo.* 4) *No disminución de la plantilla de trabajadores.* 5) *Mantenimiento de las relaciones laborales por un plazo mínimo de 16 meses.*

En el caso de autos, si bien el contribuyente expresamente no reconoce la materialidad de la infracción en oportunidad de la audiencia de descargo (30/09/2024), procedió en fecha 29/08/2024 a regularizar la situación del empleado relevado, retroactivamente, denunciando como fecha de inicio el 04/07/2024, conforme surge de la constancia de alta obrante a fs. 38 del Expte. D.G.R N° 10988/376/D/2024, reconociendo la materialidad de la infracción endilgada a través de la inspección que dio inicio a estas actuaciones.

Por ello, considero que el contribuyente cumplió con los requisitos legales señalados en los puntos 1, 2, 3, 4 y 5 citados en el párrafo anterior.

En consecuencia, si bien la Resolución N° C 200/24 emitida por la D.G.R en ejercicio de sus facultades como Autoridad de Aplicación, resultaría ajustada a derecho, al haber cumplido el contribuyente con los requisitos dispuestos por quinto párrafo del art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) - (Ex art. 79 del C.T.P), la misma debe quedar condonada de pleno derecho.

En virtud de todo lo expuesto precedentemente; considero que corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por DISTRICEL SAS, C.U.I.T N° 30-71775311-5, y en consecuencia: declarar CONDONADA de pleno derecho la sanción de CLAUSURA dispuesta oportunamente por haber acreditado el contribuyente el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el quinto párrafo del art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) - (Ex art. 79 del C.T.P).

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

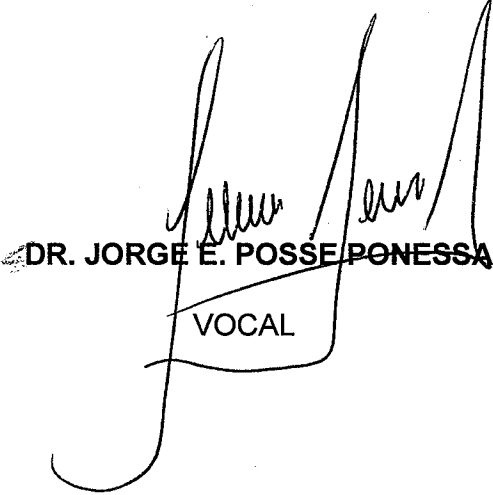
RESUELVE:

1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DISTRICEL SAS**, C.U.I.T N° 30-71775311-5, y en consecuencia: declarar **CONDONADA** de pleno derecho la sanción de **CLAUSURA** dispuesta oportunamente por haber acreditado el contribuyente el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el quinto párrafo del art. 80 del C.T.P Ley 9.924 (B.O 17/10/2025).

2) REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

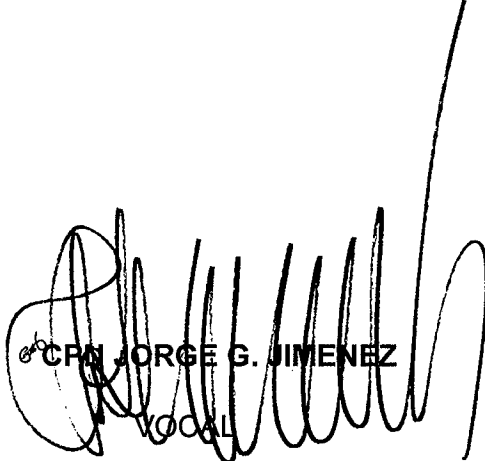
HACER SABER

A.S.B



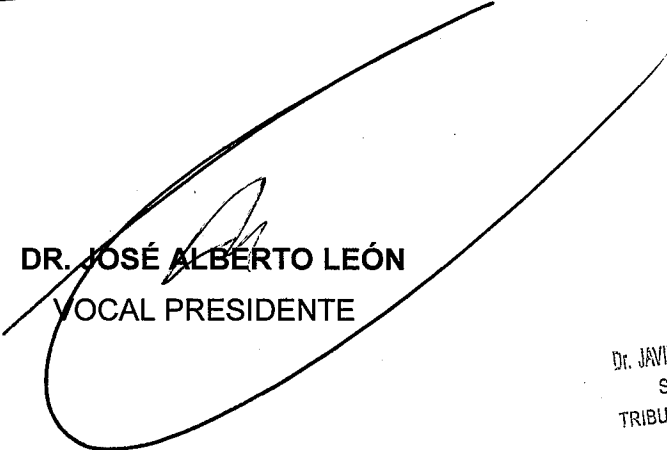
DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL



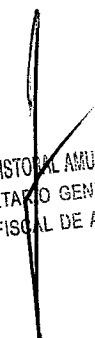
CPN JORGE G. JIMENEZ

VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION