Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-20527475-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA Expte. Nº 39.928-I y su acumulado Expte. N° 39.929-I caratulados "MEDYCIN s/Recurso de Apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. Nº 39.928-I y su acumulado Expte. N° 39.929-I caratulados **"MEDYCIN s/Recurso de Apelación",** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 39/57 y fs. 185/205 la firma MEDYCIN S.R.L. interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la Dirección Regional Rosario I de la AFIP –DGI:

(i) N° 074/14 (DV RRR1) que le determina con carácter parcial la materia imponible en el impuesto al valor agregado, periodos fiscales 12/2006, 01/2008 y 12/2008, en la suma de pesos setecientos sesenta y seis mil doscientos cuarenta y seis con cincuenta y ocho centavos ($766.246,58) con más la suma de pesos un millón cuatrocientos setenta y siete mil trescientos sesenta y cinco con cincuenta y siete centavos ($1.477.365,57) en concepto de intereses resarcitorios y la aplica una multa por la suma de pesos trescientos ochenta y tres mil ciento veintitrés con veintinueve centavos ($383.123,29) al considerar su conducta subsumida en el tipo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683.

(ii) N° 075/14 (DV RRR1) que le determina con carácter parcial la materia imponible en el impuesto a las ganancias, periodos fiscales 2006 a 2008, en la suma de pesos seiscientos ochenta y cinco mil setecientos noventa y siete con cuarenta y cinco centavos ($685.797,45) con más la suma de pesos un millón trescientos treinta y ocho mil seiscientos diecinueve con ochenta y un centavos ($1.338.619,81) en concepto de intereses resarcitorios, y le aplica una multa por el monto de pesos trescientos cuarenta y dos mil ochocientos noventa y ocho con setenta y

dos centavos ($342.898,72) al considerar su conducta subsumida en el tipo infraccional dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683.

En primer término, requiere la nulidad del procedimiento llevado a cabo por AFIP-DGI al sostener que el mismo organismo que instruyó las actuaciones relativas a la vista para la determinación de oficio y al sumario para la aplicación de la multa, es quien resolvió vulnerando el principio de independencia e imparcialidad, resultando inconstitucionales las normas legales que lo amparan. Asimismo, plantea la nulidad de los actos recurridos en tanto el organismo fiscal ha cercenado su derecho de defensa y el debido proceso al no permitir la producción de las probanzas ofrecidas en aquella instancia.

En lo atinente al fondo de la controversia, sostiene que resulta manifiestamente improcedente la pretensión fiscal desde que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica brindados por la empresa en los términos del contrato de asistencia socio-sanitaria a favor de los inmigrantes italianos en la República Argentina suscripto con el *Osservatorio interregionale sulla Cooperazione All Sviluppo* (OICS, en adelante) se encuentran exentos del impuesto al valor agregado en virtud de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7, inciso h), apartado 7 de la ley del referido tributo.

Además, se agravia por la alícuota del 21% aplicada en la determinación del ajuste y sostiene que se trata de servicios que en caso de encontrarse alcanzados por el impuesto deben tributar con la alícuota reducida del 10,5% según lo dispuesto en el artículo 28, inciso i) de la ley.

Por otro lado, impugna el tipo de cambio aplicado a los fines de determinar el débito fiscal. Manifiesta que difieren los netos gravados por el IVA y para el impuesto a las ganancias solo por el hecho de considerar cotizaciones diferentes a pesar que el tipo de cambio era conocido. Ello así, asegura que *"(…) al considerar que los importes percibidos incluyen IVA, se advierte un yerro en la resolución y consiguiente pretensión fiscal ya que no debieron diferir el Debito fiscal a los efectos del impuesto al valor agregado y el débito fiscal a detraer de los montos percibidos a efectos de calcular el impuesto a las ganancias" (sic).*

Con respecto a la pretensión en el Impuesto a las Ganancias, afirma su improcedencia en tanto se trata de un supuesto de no sujeción al tributo al darse la plena vigencia de la exención legal que invoca. Supletoriamente, en caso que tal argumento no fuera admitido, impugna el margen de utilidad asignado por la AFIP a la actividad.

Por último, impugna las sanciones aplicadas pues la conducta de la empresa no ha sido típica en tanto no ha omitido el pago del tributo alguno mediante la no presentación de declaraciones juradas o declaraciones juradas inexactas, desde que como bien lo expuso se encontraba exenta de pago del impuesto, sin que se configure por ello la conducta antijurídica que se le endilga. En subsidio, y para el improbable caso que el Tribunal decida confirmar la multa, plantea la existencia de un error excusable.

Cita jurisprudencia. Adjunta prueba documental y ofrece pruebas instrumental e informativa. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que a fs. 94/105 y fs. 245/257 la representación fiscal contesta los recursos.

Por la razones de hecho y de derecho que invoca, ratifica la procedencia de los ajustes y los intereses resarcitorios reclamados, como asimismo las multas impuestas, tratándose de un procedimiento que ha cumplido con todas la previsiones dispuestas por la ley Nro. 11.683, habiéndose emitido actos administrativos que cumplen con los requisitos intrínsecos y extrínsecos de validez, no surgiendo de los escritos del apelante la invocación del perjuicio concreto o la defensa de la que se vio privada en consecuencia, recordando que no procede la nulidad

por la nulidad misma.

Cita jurisprudencia. Acompaña los antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida por la parte actora. Hace reserva del Caso Federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas a la recurrente.

III. Que a fs. 111 se rechaza la prueba ofrecida en el Expte. N° 39.928-I por inconducente y dilatoria. A fs. 112/113 la actora presenta recurso de reposición y apelación contra la referida providencia. A fs. 117 se hace lugar al recurso interpuesto y se ordena la apertura a prueba de la causa para la producción de la informativa ofrecida en el punto III del acápite VIII del escrito recursivo.

Que a fs. 265 se resuelve abrir a prueba la causa que se tramita en el Expte. N° 39.929-I, ordenando la producción de la informativa ofrecida en el punto 3 del acápite VIII del escrito recursivo.

Que a fs. 300 obra agregado el informe remitido por la Cámara de Entidades de Medicina Prepaga.

Que a fs. 306/315 obra agregado el informe remitido por el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI, en adelante).

Que a fs. 323 obra agregada la sentencia que resuelve acumular el Expte. N° 39.929-I al que lleva el N° 39.928-I.

Que a fs. 330 se clausura el periodo probatorio.

A fs. 331 se dispone como medida para mejor proveer, oficiar al Ministerio de Salud de la Nación, obrando agregado a fs. 391/392 el informe remitido por el referido organismo.

Que visto el estado de autos, a fs. 399 se elevan a consideración de la Sala “B” y a fs. 405 se ponen los autos para alegar. A fs. 414/419 hace uso de su derecho la actora y a fs. 428/430 el Fisco Nacional.

Que finalmente, a fs. 432 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

IV. Que por cuestiones de lógica precedencia, corresponde dar tratamiento al planteo de nulidad del procedimiento y de los actos administrativos introducido por la parte actora.

Que la recurrente esgrime que el procedimiento se encuentra viciado de nulidad en tanto se han vulnerado los principios de independencia e imparcialidad como así también el de juricidad en virtud que el organismo fiscal se vuelve juez y parte en todo lo actuado. Asimismo, plantea la nulidad de los actos de apela en tanto se ha vulnerado el debido proceso y el derecho de defensa al no permitirle la producción de la prueba ofrecida.

Cabe anticipar que, a la luz de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos, el planteo no puede prosperar.

Que en lo atinente a la primera cuestión referida a la actuación de la AFIP-DGI es preciso destacar que lo ha sido dentro de un procedimiento administrativo que no reviste naturaleza judicial, y que se encuentra expresamente reglado en la Ley Nº 11.683 de Procedimiento Fiscal.

Que precisamente, lo actuado por el funcionario fiscal se ajusta al procedimiento impuesto por la citada ley. En efecto, conforme lo dispone artículo 17 en su párrafo tercero, al dictar el acto determinativo el juez administrativo debe resolver sobre lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, la multa de corresponder, con más los intereses resarcitorios calculados hasta la fecha que se indique en la misma. Por su parte, el artículo 74 de la ley

procedimental expresa que las infracciones que surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen, para lo cual debe cumplirse con el procedimiento establecido por los artículos 70 y stes., el que se inicia con la instrucción de sumario que necesariamente debe ser dispuesta por resolución emanada del funcionario con funciones de juez administrativo.

Que en este orden de ideas se encuentra el temperamento seguido por nuestro más Alto Tribunal al entender que no se ha violado la garantía establecida en el artículo 18 de la Constitución Nacional, con fundamento en el hecho de no haber sido oídos durante la tramitación del sumario, sobre la base según la cual *"una resolución administrativa no es la sentencia a que se refiere la Constitución, puesto que, ni ha sido dictada por un Juez ni cierra ningún recurso para la defensa", equivaliendo dicha resolución a "una reclamación cuya legitimidad el demandado discute durante el trámite del juicio ante la justicia federal"* (Fallos 233:176, citado por esta Sala "B" in re Promofilm S.A., sentencia del 28/10/08).

Que en idéntico sentido se ha dicho que: *"...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Que asimismo, respecto de las garantías que a favor del administrado dimanan del artículo 8, apartado 1, del Pacto de San José de Costa Rica, de rango constitucional, cabe recordar lo que al respecto expresara la Alzada en la causa "Colfax SA (TFN - 11.715-I) c/Fisco Nacional s/medida cautelar" de fecha 12/5/2000, al expresar que *"... la previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativa a la necesaria intervención de un juez o Tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación responde a tales exigencias"*.

Que tampoco se advierte en la especie vicio alguno en los actos administrativos en tanto funda su planteo en la falta de producción de la prueba en sede administrativa, advirtiéndose de la lectura de las resoluciones que el organismo fiscal expuso las razones por las cuales decidió no hacer lugar a las probanzas propuestas.

Que este Tribunal ha sostenido *in re* "Mirror Holding S.A" (fallo del 15/09/06, expte. Nº 20.440-I) que: *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."*.

Cabe recordar que *"(…) la nulidad es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas para ello, pero no debe olvidarse como lo destaca Alsina que "las formas procesales no tienen un fin en sí mismas y su razón de ser no es otra que la de asegurar a las partes la libre defensa de sus derechos y una defensa justa (Derecho Procesal, Tomo I, Parte General, Bs. As. 1951, pág. 646*)" (*vide* CNACAF, "Dadea, Marta Elisa s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado", de fecha 30/08/1984).

Por las razones expuestas, entiendo que deben rechazarse los planteos de nulidad intentados por la recurrente.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma.

Que en este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal"* (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el *a quo* en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V. Que seguidamente, corresponde adentrarse al análisis del fondo de la controversia.

V.1. Que la primer cuestión a resolver radica en determinar si MEDYCIN S.R.L gozaba de la exención prevista en el último párrafo del artículo 7, inciso h) apartado 7 de la ley de impuesto al valor agregado, pues -a criterio de la actora- de la recta interpretación que de la misma cabría hacer, resultaría improcedente la pretensión manifestada por el Fisco Nacional en las resoluciones que apela.

Que la norma en pugna dispone que *"Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:*

Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos; etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales (…).

Gozarán de igual exención las prestaciones similares que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales".

A su turno, para los periodos fiscales bajo análisis el Decreto Reglamentario N° 692/98 en su artículo 31 dispone:

“Asimismo, a los fines previstos en el último párrafo de la referida norma legal, se considerarán comprendidos en la exención los servicios similares, incluidos los de emergencia, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, realizados directamente, a través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro, siempre que correspondan a prestaciones que deban suministrarse a beneficiarios, que no revistan la calidad de adherentes voluntarios, de obras sociales que hayan celebrado convenios asistenciales con las mismas”.

En ese orden de ideas, es dable advertir que estamos frente a una exención de carácter objetivo con limitaciones de carácter subjetivo, pues se trata de la eximición del impuesto para los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que llevan a cabo las cooperativas, entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga cuando los mismos son derivados por las obras sociales.

Ahora bien, el decreto reglamentario dispone las condiciones bajo las cuales esa exención se vuelve operativa y establece que para así proceder, (i) los beneficiarios de aquellos servicios deben haber sido derivados por las obras sociales, (ii) deberá tratarse de sujetos que no revistan la calidad de adherentes voluntarios a las mismas y además (iii) deberá existir un convenio celebrado entre éstas y la prestadora para la derivación.

Como puede advertirse, la norma es clara en su formulación y no ofrece mayores dificultades para su interpretación y aplicación.

Que poniendo el foco sobre el caso traído a conocimiento de este Tribunal, se previene que no asiste razón a la recurrente, toda vez que ni de los antecedentes administrativos ni de la prueba rendida en esta instancia surge la firma de un convenio de MEDYCIN S.R.L con el PAMI, mediante el cual este Instituto acuerde derivar sus afiliados para que aquella les brinde los servicios sanitarios que había acordado en el convenio con el *OICS* y destinados a italianos indigentes y minusválidos, o de edad superior a los 70 años, que carecían de otra cobertura médica privada.

Que a fs. 23/25 del Cuerpo de Ganancias de los antecedentes administrativos obra agregado el convenio suscripto entre MEDYCIN y el *Osservatorio Interregionale sulla Cooperazione allo Sviluppo* que tiene como objeto, según su artículo 1° *“(…) ofrecer un plan de cobertura médico-social a los ciudadanos italianos inmigrados en Argentina, indigentes y minusválidos o de edad superior a los 70 años, que carezcan de otra cobertura médica privada y que sean o puedan ser afiliados al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (I.N.S.S.J.P), conocido en Argentina y denominado en adelante, PAMI”*.

Con respecto a los beneficiarios, dispone *“La cobertura médica indicada en el artículo 1 será otorgada por MEDYCIN a las personas, en adelante BENEFICIARIOS, que aparezcan en el listado que la OICS proveerá a MEDYCIN al menos 15 días antes del principio del presente contrato y que podrá ser modificado una vez al año como máximo, al menos 15 días antes del término del año. En el caso en el que el listado inicial aparezcan menos BENEFICIARIOS de los previstos en el artículo 7, OICS podrá integrar el listado dentro del primer cuatrimestre, quedando el pago previsto, aunque temporalmente para menos personas. Además OICS podrá cada trimestre reemplazar con otros los nombres de los BENEFICIARIOS eventualmente fallecidos. Los BENEFICIARIOS deberán satisfacer con todas las características socio-económicas indicadas en el articulo 1 y deberán vivir en las ciudades de Moron y Lomas de Zamora, en el “conurbano bonaerense”, La Plata, Mar del Plata, Rosario, Córdoba y Mendoza, o nelle inmediate periferie”*.

Que corresponde hacer hincapié en que el referido convenio es la única prueba documental aportada por la contribuyente en instancia administrativa a efectos de sustentar su defensa.

Que a su turno, a fs. 306/315 de los presentes autos obra agregada la contestación del oficio remitida por el PAMI, mediante la cual da respuesta al pedido de información solicitado. Concretamente, se le solicitó que en base al listado de los beneficiarios del acuerdo suscripto con el *OICS*, elaborado por MEDYCIN, informe si se trataba de afiliados a la obra social. Ello así, del informe remitido surge información parcial atento que, como bien lo esgrime el organismo fiscal, solo remite datos respecto de aquellos sujetos debidamente identificados con numero de documento de identidad. Como puede advertirse, la prueba rendida es inconducente a los fines de sustentar el goce de la exención pretendida por la recurrente.

Que así las cosas, atento a la claridad de las normas involucradas en la controversia, correspondía a la actora probar que efectivamente las prestaciones que cumplió y que consideraba exentas eran derivadas por el PAMI, lo que no ocurre en el caso.

Que prueba de ello es la ausencia de un convenio o acuerdo suscripto por la empresa con el PAMI a efectos de que sus pacientes italianos inmigrados a la República Argentina, minusválidos, indigentes, o mayores de 70 años sin otra cobertura médica privada pero afiliados a esa obra social sean atendidos por MEDYCIN. No caben dudas de que, en mérito de la normativa aplicable referida precedentemente, tal extremo se presenta como un elemento esencial y necesario a los fines de probar que se trataba -efectivamente- de servicios que habían sido derivados por la obra social tal como lo determina la norma legal.

Que es una constante doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que establece que aquellas normas que consagran exenciones tributarias deben interpretarse de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 322:2624, entre otros). Y con igual insistencia, ha dicho el Tribunal que aquellas exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, los casos de duda, deben ser resueltos en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal (Fallos: 319:1855, considerando 70 y los allí citados; Fallos: 320:1915, considerando 10 y sus citas; Fallos: 329:5210, considerando 4°, entre otros).

Que en ese orden de razonamiento, se ha dicho que *"cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente"*, sin atender a otras consideraciones (Fallos, 324:1740). Según la Corte, la primera fuente de interpretación es la propia letra de la ley (Fallos, 316:1247; Fallos, 314:1018; Fallos, 324:2780), y en principio debe acudirse al sentido común o corriente de las palabras empleadas por la proposición normativa en cuestión (Fallos, 324:3345; Fallos, 308:1745, 320:2145, 302:429). (El destacado es propio).

Que en la presente controversia, no hay dudas de que la norma exime del impuesto al valor agregado a los servicios médicos, paramédicos y sanitarios prestados por las cooperativas, mutuales y prepagas siempre que se trate de servicios derivados por obras sociales, y a su turno, la reglamentación establece -razonablemente- que para su procedencia debe existir un acuerdo entre dichos sujetos y la Obra Social a los fines de acreditar aquella derivación.

Que a mayor abundamiento, corresponde destacar que se trata de un extremo que se encuentra establecido en el artículo 31 del decreto reglamentario y el mismo no ha sido objeto de impugnación constitucional por parte de la actora -con los alcances que prevé el art. 185 de la ley procedimental-, razón por la que no cabe más que su directa aplicación.

Que ello así, considero que corresponde rechazar este agravio de la actora, en la medida que su situación no se encuentra alcanzada por la exención contenida en el último párrafo del artículo 7, inciso H) apartado 7 de la ley

del impuesto al valor agregado, debiendo confirmarse este primer concepto del ajuste contenido en la resolución apelada.

V.2. Que seguidamente, la recurrente se agravia -en subsidio y para el caso de que se considerasen gravados los servicios en controversia- en torno a la alícuota del 21% aplicada, esgrimiendo que le correspondería la alícuota diferencial del 50% por aplicación de lo previsto en el artículo 28, inciso i) de la ley.

Dicha norma -en lo que aquí concierne- establece que *"Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la establecida en el primer párrafo: (…) i) Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica a que se refiere el primer párrafo del punto 7, del inciso h), del artículo 7º, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos conforme a lo dispuesto en dicha norma."*.

Que en tal sentido, corresponde mencionar que el Fisco Nacional le deniega la procedencia de la alícuota diferencial en tanto considera que se encuentra reservada para los supuestos de aquellos sujetos que prestan servicios de asistencia médica y/o paramédica en los cuales el afiliado abona una cuota a cambio de dichos servicios. Frente a ello, asegura que, en el caso de autos, se trataba de una cobertura complementaria a la del PAMI en virtud de un importe anual que abonaba el *"Osservatorio INterrregionale sulla Cooperazione All Sviluppo"* con sede en la ciudad de Roma, en el entendimiento de que tal supuesto no se encuentra contemplado en la norma en la cual la apelante pretende ampararse.

Ello así, corresponde adelantar que no asiste razón al Fisco Nacional en razón de que la norma refiere a la prestación de servicios de medicina prepaga, hecho que no se encuentra controvertido en autos, pues si bien -como se detalló en considerandos precedentes- la recurrente no cumple con las condiciones para gozar de la exención dispuesta en el artículo 7 inciso h), surge de las constancias de autos que se trata de una empresa prestadora del servicio de medicina prepaga. En efecto, a fs. 04/14 de autos obra agregado el Contrato Social de la firma, el que expresamente dispone en su cláusula cuarta que tendrá por objeto la prestación de servicios de medicina prepaga en todas sus especialidades y formas de contratación.

Que por lo merituado, corresponde hacer lugar al planteo de la parte actora según el cual corresponde la aplicación de la alícuota diferencial del 10,5% a la determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado que se discute en autos, conforme lo dispuesto en el art. 28 inc. i) de la ley del gravamen.

VI.- Que en consonancia con lo dicho en torno al Impuesto al Valor Agregado, corresponde adelantar aquí que resulta procedente la determinación en el impuesto a las ganancias, también apelada en los presentes autos.

En efecto, se advierte de los escritos recursivos que la apelante intenta desvirtuar los ajustes con similares argumentos, sustentándose esencialmente en el pretendido goce de la exención en el IVA, lo que fue rechazado en los considerandos precedentes.

No obstante ello, se vislumbran dos agravios que merecen tratamiento por este Tribunal.

En primer lugar, esgrime que las sumas percibidas con fines asistenciales y de promoción, no pueden ser gravadas por el impuesto a las ganancias. En efecto, plantea que tal como se desprende del contrato celebrado con el *OICS*

las sumas recibidas para afrontar los costos del servicio equivalen técnicamente a un verdadero subsidio, socorro o complemento, con un fin de promoción social de los servicios del PAMI. Asegura que se trata de una ayuda de carácter asistencial que persigue la atención de sectores carenciados que no tienen otro modo de acceder a la salud.

En ese orden de ideas, reitera los argumentos ya expuestos -a los que se dio tratamiento en los considerandos precedentes- para sustentar la pretendida exención en el IVA, según los cuales la empresa cumplía prestaciones médicas a través del sistema de medicina prepaga como complemento de los servicios del PAMI y por ello, son los inmigrantes italianos carenciados quienes los reciben a modo de subsidio, constituyéndose en los verdaderos sujetos del hecho. Concluye que dicho importe no puede integrar el precio de lo que deben pagar aquellos por el servicio de asistencia médica.

Que en razón de lo merituado oportunamente al dar tratamiento al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, corresponde reiterar aquí que no se encuentra probado en autos que efectivamente la recurrente haya prestado servicios médicos a pacientes derivados por el PAMI y a modo de complemento. Por ello, yerra en su enfoque cuando pretende caracterizar al servicio como una especie de subsidio o subvencion, y más aún, entra en contradicción con los argumentos vertidos previamente, según los cuales, prestó servicios médicos a los que les correspondía por ello la aplicación de la alícuota diferencial dispuesta en la ley del IVA.

En consecuencia, se advierte que el planteo intentado por la actora carece de todo sustento, correspondiendo su rechazo.

En efecto, corresponde destacar que el juez administrativo dio un adecuado tratamiento al mencionado agravio en la resolución que se impugna, en la que se expresó *" (…) siendo las cifras del contrato lo mínimo necesario para brindar este servicio de asistencia médica; ya que siendo el actor sujeto del artículo 69 de la ley del impuesto a las Ganancias, resulta de aplicación la teoría del balance, por lo que todos los ingresos que obtiene quedan sometidos a la gravabilidad de la mencionada ley. Luego, estando incluido aquel en la materia imponible, toda exención requiere que ineludiblemente de una norma exentiva expresa, que en el caso no existe, por lo que corresponde el rechazo in limine de este argumento.*

Que en consecuencia, los ingresos obtenidos del "contrato de asistencia socio-sanitaria a favor de los inmigrados italianos en Argentina" por parte del "Osservatorio Interrregionales sulla Cooperazione al Sviluppo" constituyen un hecho imponible en el impuesto a las ganancias a tenor de lo dispuesto en el inciso 2) del artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias, conocido como 'teoría del balance'"(ver fs. 28 de autos).

En segundo lugar, corresponde rechazar el agravio introducido en torno al margen de utilidad aplicado a los fines de la determinación, desde que de la prueba rendida en las actuaciones -ver informe de la Cámara de Entidades de Medicina Prepaga obrante a fs. 300 de autos- no surge la información de otros márgenes que permitan desvirtuar la razonabilidad de los considerados por el Fisco Nacional, tal como lo invoca la actora.

A la luz de lo ponderado, corresponde confirmar la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias, periodos fiscales 2006, 2007 y 2008, en tanto ajusta capital e intereses resarcitorios, con costas a la actora.

VII. Que a continuación, corresponde dar tratamiento al agravio introducido por la apelante, en torno a los diferentes tipos de cambio empleados en las determinaciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias.

En concreto, la apelante considera que resulta contradictorio el criterio seguido por la Administración Fiscal en tanto a efectos de los ajustes en IVA aplicó el tipo de cambio dispuesto por el Banco de la Nación Argentina,

mientras que para proyectar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias aplicó el utilizado por el Banco Meridian S.A. en las operaciones de venta de divisa.

Cabe adelantar que no asiste razón a la recurrente en este punto.

Que de la lectura de las resoluciones apeladas emerge que se han proyectado los ajustes con apego a las normas que disponen lo relativo al tipo de cambio para cada impuesto.

En efecto, corresponde citar aquí lo merituado por el juez administrativo al puntualizar que *"… 'a los fines de establecer el importe en pesos de dichos ingresos los actuantes consideraron el tipo de cambio comprador del Banco Meridian S.A vigente al día del ingreso de los fondos del exterior, excepto para los ingresos devengados y no cobrados al cierre de los ejercicios 2007 y 2008, en los cuales tuvieron en cuenta a los fines de la conversión del tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina al cierre de ambos ejercicios; todo ello conforme lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el articulo 97 y 99 del Decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Luego, en el periodo fiscal 2008, consideraron como ingreso gravado del periodo las diferencias de cambio que se producen entre la valuación al cierre del ejercicio de los importes devengados y no cobrados y el importe del pago del saldo, ya que asi también lo dispone el artículo 68 citado anteriormente'. Asimismo, conforme se expuso en la resolución de corrida de vista del impuesto al valor agregado del 16/09/2013, el artículo 49 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA establece sus propias reglas de conversión de las operaciones en moneda extranjera, por lo que ante la existencia de norma legal en dicha materia en ambos impuestos, ninguna de ellas puede ser aplicada supletoriamente en el otro impuesto –IVA o Ganancias- (vide fs. 31/32 de autos)"*.

Que conforme surge en modo expreso de los actos en pugna, a los fines del tipo de cambio, el organismo fiscal no ha hecho más que ceñirse a la aplicación de las normas dispuestas para cada impuesto en cuestión, por lo que mal podría merituarse como un criterio contradictorio -tal como sostiene la actora- toda vez que tanto el hecho imponible como el momento en que nace el mismo, así como la mecánica de su liquidación respecto a cada uno de ellos, son elementos absolutamente distintos en uno y otro impuesto, circunstancia ésta que se refleja también en un diferente tratamiento normativo. Consecuentemente, el agravio vertido por la actora resulta inviable, por lo que corresponde su rechazo.

VIII. Que finalmente, corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas por los ajustes en el impuesto al valor agregado y por el impuesto a las ganancias, en tanto el Fisco Nacional consideró que la conducta del contribuyente se encontraba alcanzada por el tipo infraccional descripto por el artículo 45 de la ley N° 11.683. Las multas fueron graduadas en el cincuenta por ciento (50%) de los impuestos omitidos, vale decir, en el mínimo de la escala punitiva prevista en la norma.

Que la infracción en cuestión requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o su presentación con datos inexactos, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa" y en la medida que no exista error excusable.

Que se trata de una conducta típica negligente, presumiéndose la culpa, que lleva al sujeto a obrar con inobservancia de los deberes y obligaciones que lo alcanzan como contribuyente, y que previendo el resultado disvalioso posible, no adopta las medidas diligentes necesarias para mantener indemne el bien jurídico tutelado, es decir, la renta fiscal.

Que con respecto a la caracterización de la figura infraccional que nos ocupa, la Corte Suprema de Justicia de la

Nación tiene dicho que *"esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)"* (Fallos 322:519).

Que la actora reclama su excusación, alegando la existencia en el caso de error excusable. En ese sentido, asegura simplemente que se trataba de una norma de compleja interpretación, sin alegar ni acreditar la existencia de razones materiales que pudieran avalar dicha postura, advirtiendo este Tribunal que, contrariamente a lo que la recurrente sostiene, la norma en cuestión era clara y no presenta mayores inconvenientes para su aplicación e interpretación. Por ello, el planteo no puede prosperar.

Que por lo merituado, corresponde confirmar las multas aplicadas en las resoluciones recurridas.

IX.- En virtud de las consideraciones vertidas hasta aquí, voto por: 1) Confirmar íntegramente la Resolución N° 075/14 (DVRR1) determinativa del Impuesto a las Ganancias; 2) Confirmar parcialmente la Resolución N° 074/14 (DVRR1) determinativa del IVA y ordenar al Fisco Nacional que proceda a reliquidar la deuda de capital, intereses y multa con arreglo a lo resuelto en el considerando V.2.; 3) Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante.

II. Que tal como lo señala el Vocal instructor en su voto, corresponde en primer término el tratamiento de la excepción de nulidad planteada por la recurrente en cuanto alega la violación del debido proceso legal, del derecho de defensa, de la división de poderes y de la competencia y cercenamiento del derecho a prueba.

En cuanto a la nulidad opuesta por la actora por considerar violado el principio del juez imparcial, al tratarse del mismo funcionario el que llevó adelante la actividad de instrucción y el que dictó la resolución determinativa, invocando la doctrina emanada de nuestro Alto Tribunal en el caso Llerena. (CSJN, "Llerena Horacio Luis s/abuso de armas y lesiones —arts. 104 y 89 del Cód. Penal causa 3221", 17/05/2005, fallos 328:1491, entre otros) y lo dispuesto por los tratados internacionales, cabe remitirse a lo resuelto por esta Sala "B" con fecha 30/8/2012 en los autos "VIETTO, Mario Antonio" y con fecha 10/7/2019 en el Expte. N° 42.736-I, caratulado: "SUKERMAN BERNARDO s/apelación – IVA" y su acumulado N° 42.737-I", donde se sostuvo "Que respecto de la falta de independencia e imparcialidad, que advierte la recurrente en el carácter de juez administratrivo del que está investida la funcionario firmante de la resolución recurrida, la que aparece en la relación jurídico-tributaria como acreedor y con su actuación al determinar el tributo viola el art. 109 de la C.N. Al respecto, cabe destacar que la actuación llevada a cabo por la Administración Fiscal ha sido dentro de un procedimiento administrativo que no reviste naturaleza judicial, y que se encuentra expresamente reglado en la Ley N° 11.683."

"Que, asimismo, respecto de las garantías que a favor del administrado surgen del artículo 8°, apartado 1, del Pacto de San José de Costas Rica, de rango constitucional, cabe recordar lo que al respecto expresara la Alzada en la causa "Colfax S.A. (TFN 11.715-I) c/Fisco Nacional s/medida cautelar" de fecha 12/5/2000, al expresar que

“...la previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativa a la necesaria intervención de un juez o Tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación responde a tales exigencias”.”

“Que el procedimiento tributario es un procedimiento de comprobación que lleva a cabo la Administración tributaria con el fin de determinar el tributo, liquidar sus accesorios y, en su caso, aplicar multa. Culmina en un acto administrativo cuya naturaleza no es jurisdiccional. Aquí -como señala Carnelutti- la Administración “juzga y manda para el desenvolvimiento de un interés en conflicto y no para la composición del conflicto: se trata de un juicio y un mandato de parte, no de un juicio y de un mandato imparciales, puesto que la autoridad administrativa es uno de los sujetos en conflicto, mientras que la autoridad judicial se halla sobre los sujetos en conflicto”.”

“Que, con respecto a la inconstitucionalidad alegada por la recurrente, cabe hacer notar que el artículo 185 de la ley de rito impide a este Tribunal una declaración en contra de la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, excepto que hubiera un fallo del Más Alto Tribunal en ese sentido, pero obviamente se puede examinar la cuestión y pronunciarse por la afirmativa. El recurso ante la Alzada judicial y el caso federal aseguran el tratamiento del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los contribuyentes.”

Cabe recordar que en similar sentido la Sala “C” de este Tribunal in re “Jockey Club Asociación Civil”, sentencia del 29/04/2010, sostuvo que “...si la imparcialidad objetiva se vincula con el hecho de que el juzgador muestre garantías suficientes tendientes a evitar cualquier duda razonable que pueda conducir a presumir su parcialidad, la aplicación de este principio al ámbito administrativo, llevaría a la conclusión de impedir la realización de cualquier actividad administrativa jurisdiccional por parte de los funcionarios de los organismo del Estado, quienes por cumplir debidamente su función dentro de la esfera administrativa con dependencia funcional y remunerativa de la administración revisten una parcialidad manifiesta”, concluyendo en consecuencia que “...es en el ámbito de los procesos jurisdiccionales: Tribunal Fiscal como órgano separado de la administración activa y en la instancia judicial en que el juzgador opera como un tercero imparcial frente al fisco y el contribuyente, y donde cobra plena vigencia la garantía cuyo resguardo es solicitado por el recurrente para la instancia administrativa, donde dicho planteo carece de todo asidero.”

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que, en cuanto a la no admisión de una prueba ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en

la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que se establece en los arts. 155 y 156 de la ley de procedimeinto fiscal (doctrina TFN en la causa "Carboquimica SACIM" fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

En este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que "cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional procura de justicia".

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo fue introducido como excepción por la recurrente y mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no la introdujo como excepción de previo y especial pronunciamiento en los términos del artículo 171 de la ley de rito. Tampoco el Tribunal le dio ese alcance, sino que fue tratado el planteo como una defensa más frente a la pretensión fiscal, por lo que no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re "Colorín IMSSA (TFN 24.123-I) C/DGI", sentencia del 2 de julio de 2013 y "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

III. Que en cuanto al fondo de la cuestión traída a decisión, comparto la opinión del preopinante en cuanto a que la normativa aplicable es clara y no ofrece mayores dificultades para su interpretación y aplicación.

Precisamente el artículo 7°, inc. h) apartado 7 de la ley del impuesto al valor agregado dispone que:

"*Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina; f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.*

La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores los colegios y consejos profesionales, las cajas de previsión social para profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales así como todo pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios.

La exención dispuesta precedentemente no será de aplicación en la medida en que los beneficiarios de la prestación no fueren matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares —en el caso de servicios organizados por los colegios y consejos profesionales y cajas de previsión social para profesionales— o sean adherentes voluntarios a las obras sociales, sujetos a un régimen similar a los sistemas de medicina prepaga, en cuyo caso será de aplicación el tratamiento dispuesto para estas últimas.

Gozarán de igual exención las prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y

los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales."

Al respecto, el decreto reglamentario de la ley del impuesto en su art. 31 en lo que aquí interesa establece que "... *a los fines previstos en el último párrafo de la referida norma legal, se considerarán comprendidos en la exención los servicios similares, incluido los de emergencia, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, realizados directamente, a través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro, siempre que correspondan a prestaciones que deban suministrarse a beneficiarios, que no revistan la calidad de adherentes voluntarios, de obras sociales que hayan celebrado convenios asistenciales con las mismas..."*

En efecto, cabe concluir que el artículo de la ley exime los servicios que prestan las empresas de medicina prepaga cuando atienden a beneficiarios derivados de las obras sociales, situación que no se observa en el caso de autos donde los servicios prestados por la recurrente responden al contrato de asistencia socio-sanitaria suscripto con el Osservatorio Interregionale Sulla Cooperazione all Sviluppo (en adelante OICS) para dar cobertura médica y social a los ciudadanos inmigrantes italianos en Argentina, indigentes y minusválidos o de edad superior a los 70 años, que carezcan de cobertura médica y que sean o puedan ser afiliados del PAMI. Tal como sostiene el Fisco Nacional se evidencia que se trata de una cobertura complementaria y no de un servicio derivado por la obra social.

Por lo tanto, no surgiendo de la prueba producida en estas actuaciones que las prestaciones en cuestión hayan sido derivadas por la obra social del PAMI, cabe concluir que el servicio prestado por la recurrente de autos se encuentra alcanzado por el impuesto al valor agregado. En efecto, como lo expresa el Vocal instructor en su voto, el único convenio es el celebrado entre la recurrente y el OICS, no ha acreditado la existencia de convenio asistencial celebrado con el PAMI, no aportando nada en este sentido la prueba informativa producida.

Ello lleva a tratar el segundo agravio de la parte actora referente a la alícuota correspondiente, toda vez que sostiene resultaría de aplicación el artículo 28, inciso i) de la ley del gravamen.

Que dicho inciso prevé que estarán alcanzadas por una alícuota equivalente al 50% *"Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica a que se refiere el primer párrafo del punto 7, del inciso h), del artículo 7º, que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos conforme a lo dispuesto en dicha norma."*

En este aspecto el Fisco Nacional considera que dicho artículo no le es aplicable al contribuyente de autos, no por negar su carácter de medicina prepaga, sino por no ser el afiliado quien abona una cuota a cambio de dichos servicios sino que la cobertura es abonada por el OICS, con sede en Roma, Italia; por lo que considera que dicho supuesto no está contemplado en el artículo antes transcripto.

Al respecto, no se advierte que la norma en cuestión limite la exención por quien sea el sujeto que abone el servicio de asistencia médica, razón por la cual en este aspecto, considero que le asiste razón a la recurrente. En efecto, de acuerdo con la normativa hasta aquí analizada y conforme a la alícuota que los alcanza, los servicios de salud pueden clasificarse en 3 tipos: 1. Aquellos exentos, esto es, los ingresos percibidos por los hospitales públicos y aquellos destinados a los afiliados obligatorios a una obra social; 2. Los que se encuentran alcanzados por la alícuota general, esto es, la atención particular; 3. Los servicios prestados por una entidad de medicina prepaga o similar, que se encuentran gravados a la tasa reducida.

Ello así, coincido con el Vocal preopinante en que correponde hacer lugar en este aspecto al recurso incoado por la actora. Es decir, si bien se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, lo está a la tasa reducida,

esto es al 10,5%.

IV. Resta por tratar el agravio relativo al tipo de cambio tomado por la AFIP para determinar el débito fiscal.

El ajuste fiscal consideró para el Impuesto a las Ganancias el importe en pesos de los ingresos percibidos por la recurrente al tipo de cambio comprador vigente el día de ingreso de los fondos del exterior, excepto para los ingresos devengados y no cobrados al cierre de los ejercicios 2007 y 2008, en los cuales tuvieron en cuenta a los fines de la conversión el tipo de cambio comprador del Banco Nación al cierre de ambos ejercicios. Asimismo, para el período fiscal 2008 se consideró como ingreso gravado las diferencias de cambio producidas entre la valuación al cierre del ejercicio de los importes devengados y no cobrados y el importe del pago del saldo. Todo ello de conformidad con lo dispuesto por los artículos 68 de la Ley de Ganancias y arts. 97 y 99 de su Decreto reglamentario. Por su parte en el Impuesto al Valor Agregado se aplicaron sus propias normas de conversión. En este caso los ingresos obtenidos que surgen de la información brindada por la entidad bancaria interviniente, la cotización al tipo de cambio comprador al último día del mes del ingreso.

Ello así, no se observa que el Fisco Nacional haya tomado en forma improcedente el tipo de cambio a efectos de determinar el débito fiscal. Por lo que procede el rechazo del agravio de la recurrente. No obstante que la liquidación del impuesto deberá ser reliquidado en función de la alícuota que se considera aplicable al caso conforme lo expuesto en el Considerando precedente.

V. Que en el Impuesto a las Ganancias la actora considera improcedente la determinación por considerar que las sumas percibidas del OICS se trata de una ayuda de carácter asistencial que equivaldrían técnicamente a un subsidio, socorro o complemento, con un fin de promoción social de los servicios del PAMI. Además, considera que los márgenes de utilidad determinados son irrazonables.

Que conforme surge de lo actuado por el Fisco Nacional, las ventas de cada período fiscal fueron determinadas en función de los ingresos devengados en Euros y se consideraron como costos de la empresa los que surgen de los Estados Contables certificados y aportados por la contribuyente, con excepción de la previsión por servicios por prestar, dado que por aplicación del artículo 148 del Dto. reglamentario solo se reducirán las reservas expresamente admitidas por la ley. Además se tuvieron en cuenta las retenciones y/o percepciones sufridas que surgen del sistema E-fisco.

De acuerdo con lo expuesto en los Considerandos precedentes la actividad de la recurrente que aquí tratamos, esto es la prestación de servicios de asistencia médica como medicina prepaga, no se encuentra exenta. En el caso las sumas percibidas por la recurrente de la OICS en modo alguno pueden considerarse un subsidio, sino que es la retribución por el servicio a prestar de acuerdo con el contrato de asistencia socio-sanitaria celebrado con aquella entidad. Por lo tanto, no puede tener cabida la pretensión de la recurrente en este aspecto.

En cuanto a los márgenes de utilidad, cabe tener presente que el Fisco Nacional ha tenido en cuenta los costos que surgen de los Estados Contables de la propia recurrente, conforme se detallara en los párrafos precedentes, por lo que corresponde desechar el agravio y confirmar el ajuste fiscal en este aspecto.

VI. Que, respecto de los intereses resarcitorios cabe precisar que la CSJN ha señalado que “Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata

de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo tanto, se confirman los intereses fijados en las determinaciones recurridas.

VII. En lo que se refiere al aspecto sancionatorio, esto es la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias y la correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, esto en la medida que resulta confirmado dicho ajuste, se comparten los fundamentos expuestos por el Vocal instructor en el Considerando VII de su voto, por lo que concluyo en igual sentido.

VIII. En definitiva, en función de lo hasta aquí expuesto voto por: 1.- Confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes. 2. Confirmar parcialmente la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado, declarando alcanzada a la recurrente por el citado tributo pero a la tasa del 10,5%, debiendo el Fisco Nacional proceder a reliquidar los montos conforme a lo aquí resuelto, con más los intereses resarcitorios y multa en proporción al impuesto resultante. 3.- Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Magallón y a las precisiones que formula el Dr. Pérez, en cuanto al fondo de la cuestión traída a discusión, en los Considerandos III., IV. y V. de su voto.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes.

2. Confirmar parcialmente la resolución determinativa del Impuesto al Valor Agregado, declarando alcanzada a la recurrente por el citado tributo pero a la tasa del 10,5%, debiendo el Fisco Nacional proceder a reliquidar los montos conforme a lo aquí resuelto, con más los intereses resarcitorios y multa en proporción al impuesto resultante.

3. Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregada en el expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2024.02.27 12:42:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.02.27 12:45:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.02.27 14:14:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.27 14:14:19 -03:00