29568/2022 YACANTE, ROLANDO REYES - TF 39130-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 16 de marzo de 2023.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El señor Rolando Reyes Yacante interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683, contra la resolución nº 99/2013 (DV RRTU) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2009 a 07/2011, liquidó los intereses resarcitorios y difirió la aplicación de las sanciones de acuerdo con el artículo 20 de la ley 24.769 (fs. 122/128).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la resolución de la AFIP-DGI, con costas.

Es conveniente efectuar una reseña de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal.

(i) La Dra. Agustina O´ Donell sostuvo:

a. Correspondía examinar si los servicios que el recurrente prestó a los afiliados de las obras sociales con las que operó —bajo el nombre comercial VITAL— estaban exentos en el impuesto al valor agregado, en los términos del artículo 7º, inciso ‘h’, punto 7 de la ley del gravamen.

Para ello debía repararse en que el ajuste que practicó la AFIP-DGI se originó porque el recurrente: (a) se encontraba inscripto en “la actividad de ‘servicios de alojamiento en habitaciones, hosterías y residenciales similares excepto por hora’, y no en las actividades relacionadas con prestaciones sanitarias”; y (b) estaba vinculado con

la Obra Social de Empleados Públicos de Catamarca (OSEP) “a través de Actas Acuerdo en las que se comprometió a brindar a sus beneficiarios el servicio de alojamiento en habitaciones con baño privado y desayuno y una comida (almuerzo o cena), mientras que en el acuerdo suscripto con el INNSJP ofrecía servicios de hospedaje y comida a los afiliados que concurran a la ciudad desde el interior de la Provincia”.

b. Las pruebas aportadas en la instancia administrativa y en la sede de ese tribunal, evidenciaron que la actividad del recurrente consistía en brindar alojamiento y comida a “pacientes discapacitados y enfermos” afiliados a aquellas obras sociales.

c. La interpretación del artículo 7º, inciso ‘h’, punto 7 de la ley de IVA y el artículo 31 de su decreto reglamentario permitía afirmar que no sólo los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédicos estaban exentos sino también “otros servicios que son complementarios y, como en el caso, necesarios para que esos servicios sean recibidos por sus beneficiarios”.

d. Si bien esas normas “no enumeran cuales son los servicios accesorios y/o complementarios a los de hospitalización o a los de asistencia sanitaria que la ley exime, salvo cuando se refiere a los de transporte de enfermos y heridos en ambulancias, […] no puede caber duda que los de alojamiento y comida a pacientes y a los familiares que los acompañan, revisten ese carácter también, a poco que se tenga en cuenta que su finalidad es también la cura […]”.

e. Las fotografías aportadas por el actor como prueba documental así como “los testimonios, tanto de los pacientes como de las personas empleadas” en los establecientos en donde el actor desarrollaba su actividad, “no dejan lugar a dudas de que se trata de los servicios accesorios o complementarios a la hospitalización o a las prestaciones sanitarias y médicas que el Poder Legislativo Nacional

decidió eximir del gravamen cuando los mismos están a cargo de determinados prestadores de salud, como las obras sociales".

f. "Esta última norma inclusive [el artículo 31 del decreto reglamentario], declara aplicable la exención cuando el servicio de hospitalización es realizado en forma directa por un prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, dando así cuenta de la intención del órgano legislativo de alcanzar con la exención a las diferentes formas de prestación de los servicios de salud, exención vinculada directamente al derecho a la salud tutelado en diferentes Tratados Internacionales y en la Constitución Nacional, en su art. 42".

g. De acuerdo con la jurisprudencia de esta cámara la actividad en la que el recurrente estaba inscripto no era determinante a los efectos de calificar los hechos económicos que éste realizaba.

(ii) El Dr. Daniel Martín señaló:

a. "No está en duda que los servicios de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares (Art. 7. [inciso] h), 7, a) de la ley del gravamen) se encuentran exentos. Igual tratamiento reciben las prestaciones accesorias a los mismos (Art. 7. [inciso] h), 7, b), […] siempre que los beneficiarios sean los propios afiliados o bien se trate de algún integrante de su grupo familiar primario extendiendo el alcance a los padres y/o hijos mayores (según el límite que fije cada obra social)".

b. "El artículo citado luego de enumerar varios servicios exentos prestados por profesionales o técnicos de la salud, en su inciso f) incorpora a todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. Siendo este último un inciso

residual, su alcance no puede extenderse más allá del ámbito en el que se consagra todo el contenido del punto 7 del inciso h)".

c. Esa "norma aparece rigurosa con la transparencia y la trazabilidad de la actividad desarrollada".

d. Debería indagarse si la provisión del servicio que el recurrente facturó a las obras sociales —el hospedaje, y la provisión de desayuno y comida— fue complementado con un servicio de asistencia sanitaria.

e. La irregularidad que existe entre la actividad declarada ante la AFIP-DGI y la efectivamente prestada, no es decisiva. Sin embargo, el actor reconoció que brindaba hospedaje turístico y ello "desvirtúa todos los argumentos y pruebas arrimadas para demostrar que los inmuebles están acondicionados a los fines de recibir a personas con determinadas discapacidades o limitaciones".

f. En otras palabras, el actor podía realizar una u otra actividad simultáneamente y por ello "los testimonios de algunas personas que validen la alternativa hospitalaria no resulta suficiente para justificar o demostrar que en el 100% de los casos existió el destino declarado […]".

g. El informe que se acompañó indicando que el recurrente no se encontraba inscripto en la Asociación de Hoteles, Bares, Confiterías, Restaurantes y Afines no aporta claridad a esta controversia pues ello "no le ha impedido actuar como receptor de turistas".

La certificación de la Directora Provincial de Medicina Integral se expidió "el 18/6/2013, varios años después de los ajustes que se propician. El desfasaje de fechas y la escasa significación que tuvo este Programa en los ingresos que se cuestionan entre los años 2009 y 2011 no permiten aseverar que los afiliados que tuvieron como destino los hoteles del Sr. Yacante en ese período responden

efectivamente a diagnósticos médicos que puedan correlacionarse con el servicio prestado".

h. Los recibos aportados por el médico cirujano Dr. Gustavo Adolfo Blanco "con los cuales se pretende demostrar que la asistencia a los afiliados se cubre con guardias pasivas […] tienen los números correlativos desde el xxx77 al xxx98 (fs. 21/35), resultando ser el Sr. Yacante el único destinatario de su facturación como monotributista. Nuevamente la información se encuentra desplazada en el tiempo […]".

i. La constatación que practicó la escribana tendiente a probar "la funcionalidad especial que tiene el inmueble se plasma mediante fotografías, […] tomadas entre dos y cuatro años después de la facturación […]" por lo que no son aptas para acreditar si las instalaciones estaban adaptadas en aquella época".

j. La declaración de la licenciada en nutrición M. Guillermina Facciotti no acredita "la relación entre la necesidad sanitaria y el hospedaje que aparentemente permiten un tratamiento ambulatorio […]".

k. "No se ha probado una relación vinculante de orden natural, funcional y científica entre el acto médico y la prestación del Sr. Yacante […]".

l. La documentación que remitieron las obras sociales estaba incompleta y no permitía visualizar "el alcance que se le otorgó a la relación comercial original" ni prueba que esa actividad tenga "una vinculación hospitalaria o asistencial en el marco de la ley de IVA".

m. Las obras sociales no emitieron el certificado exigido por el artículo 31 del decreto reglamentario de esa ley dando cuenta de que "las supuestas prestaciones médicas que originarían la actividad

complementaria que se atribuye al Sr. Yacante” estaban alcanzadas por esta exención.

n. La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en un caso de características similares al presente —causa “Mandar S.A” pronunciamiento de fecha 19/10/2011— sostuvo que la exención bajo análisis no le resultaba aplicable a la firma actora.

o. La sentencia dictada por el Juzgado Federal de Catamarca que dictó el sobreseimiento del Sr. Yacante señaló que no quedaba claro si la actividad que éste prestaba estaba gravada en el impuesto al valor agregado “decisión que requiere un mayor debate y no puede ventilarse en sede penal, si a esto sumamos que la denuncia al articular su defensa señala que la decisión de la AFIP-DGI se encuentra recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación […]”.

(iii) La Dra. Edith Gomez:

Adhirió a la interpretación de la exención propiciada por la Dra. O´Donell, así como también al análisis “de los elementos probatorios que la llevan a concluir en que las prestaciones realizadas por el recurrente y cuestionadas por el Fisco, se encontraban exentas”.

III. La AFIP-DGI interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados por la parte actora (ver presentaciones del 5 y 25 de agosto y 5 de octubre del 2021).

Sus críticas pueden sintetizarse de la siguiente manera:

i. La sentencia es arbitraria pues incurre en una directa contradicción entre los hechos que surgen de la causa y las disposiciones de la ley de IVA.

La cámara debe apartarse del principio de revisión limitada previsto en el artículo 86, punto 2º, de la ley 11.683 y realizar una nueva apreciación de los elementos de la causa.

ii. La intención de la ley, en el artículo 7º, inciso ‘h’, punto 7, fue eximir las labores de asistencia sanitaria que procuran la curación y el restablecimiento de los pacientes.

iii. El artículo 31 del decreto reglamentario de esa ley establece que la exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el artículo 7º, inciso ‘h’, punto 7, “será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, […] debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado”.

iv. Las pruebas rendidas no permiten demostrar que el servicio que el recurrente prestaba a las personas que se hospedaban allí formara parte de un proceso de asistencia sanitaria u hospitalización.

v. El recurrente suscribió “diversos contratos” con las obras sociales en los que únicamente se comprometió a brindar alojamiento a sus afiliados.

En el acta acuerdo que firmó con la obra social “OSEP” acordó prestar “servicios de alojamiento, que incluyen el hospedaje y comida. El servicio de alojamiento en habitaciones con baño privado, desayuno y una (1) comida (almuerzo o cena)”.

En el acta acuerdo que se firmó con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (comúnmente denominado PAMI) se expresó que “la firma VITAL de propiedad del Dr. Yac[a]nte prestará los servicios de ‘…hospedaje y comida a los afiliados del PAMI que concurran a esta ciudad derivados desde el interior provincial’”.

vi. La circunstancia de que los inmuebles estarían “acondicionados para recibir enfermos o personas con determinadas

capacidades o limitaciones, no invalida por sí sólo el destino de turismo u hospedaje, aún dentro de las prestaciones de las obras sociales".

IV. Resulta conveniente efectuar una reseña de los antecedentes administrativos a efectos de esclarecer los hechos controvertidos en la causa.

Las actuaciones tuvieron su origen en la fiscalización llevada a cabo por la AFIP-DGI tendiente a verificar el cumplimiento del Sr. Rolando Reyes Yacante respecto de las obligaciones relativas al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010, y al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2009 al 07/2011.

El contribuyente declaró como actividad principal ante la administración fiscal la realización de "Serv. de alojamiento en hoteles, hosterías, residenciales y similares, excepto por hora, que incluyen servicio de restaurante al público" (ver fs. 167 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

La fiscalización en el impuesto al valor agregado se inició el 7 de septiembre 2011 con el dictado de la orden de intervención nº 660841 (ver fs. 1 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

En esa misma fecha los funcionarios actuantes se constituyeron en el domicilio fiscal del responsable para realizarle preguntas con relación al desenvolvimiento de su empresa unipersonal y labraron un acta dejando constancia de sus respuestas.

En lo que ahora más importa, el recurrente contestó que: (a) "la actividad que desarrolla es [el] servicio de alojamiento para personas con servicio de comidas (pensión completa) a afiliados de obras sociales en general y a particulares en menor medida, actividades que desarrolla en los inmuebles sitos en la calle Salta Nº 1142 […] y Nº 1184 ambos en la ciudad de S.F.V. de Catamarca", (b) "cuenta a la

fecha con 31 empleados en relación de dependencia", (c) "los principales clientes son: OSEP, PAMI, PROGRAMA FEDERAL y OSPLAD" y (d) "los principales proveedores son: Autoservicio VEA, Distribuidora Emilio Luque, Safe, Edecat, Movistar y Alquileres" (ver fs. 3/4 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

El 11 de noviembre de 2012, el señor Yacante presentó una nota a la División Fiscalización Externa nº 2, la que sostuvo que "el servicio de alojamiento y comida que presto […] no resultan alcanzados por el IVA, en razón de estar alcanzados por la exención contenida en el art. 7, inc. h), ap. 7º, ac. f) de la ley de IVA, ya que justamente este servicio […] configura un 'servicio relacionado con la asistencia'".

Y agregó "[…] que dichos organismos se ven en la necesidad de prestar este servicio complementario para poder hacer efectiva la atención médica de estos pacientes que por sus carencias económicas no pueden costearse los gastos de estadía en esta ciudad durante su tratamiento […]"(ver fs. 146/147 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

El informe final de inspección corroboró que en estos períodos los ingresos del recurrente correspondían "a operaciones con PAMI [que] representan un 69%, con OSEP [que representan] un 26% y con OSPLAD [que representan] un 1% del mismo" (ver fs. 170 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

En función de esos datos la fiscalización practicó un requerimiento a OSEP y a PAMI para que brindaran información con relación a los convenios celebrados con el actor, obteniendo los siguientes datos: (a) "en dichos convenios el contribuyente figura bajo la firma VITAL"; (b) "el objeto del convenio con OSEP consiste en '…servicios de alojamiento en habitaciones con baño privado,

desayuno y una comida (almuerzo o cena) destinado a beneficiarios de la Obra Social'"; (c) "el objeto del convenio con PAMI es 'servicios de hospedaje y comida a los afiliados del Instituto que concurran a esta ciudad derivados desde el interior provincial, el servicio de comida comprenderá: desayuno, almuerzo y cena, y se brindará en los establecimientos ubicados en la calle Salta Nº 1184, Guemes Nº 841 y Salta Nº 1056 Hotel Cerro…'"; (d) "en algunos casos el servicio de alojamiento y comida cubre tanto a los afiliados de las obras sociales como a sus acompañantes"; (e) "el contribuyente presta sus servicios en distintos inmuebles (hoteles y/o residenciales) alquilados a terceros"; (f) "cuando no cuenta con plazas disponibles en los hoteles indicados en el punto anterior, aloja a los pasajeros –afiliados de las obras sociales y acompañantes– en distintos hoteles, hospedajes o residenciales del medio […] abonando dichos servicios y recibiendo los comprobantes correspondientes emitidos a su nombre, luego facturando los alojamientos a las obras sociales" (ver fs. 170 y 136 a 145 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

Asimismo, la compulsa del sistema "Mi Simplificación" exhibió que los empleados que se encontraban en relación de dependencia con el recurrente realizaban las siguientes las tareas: "cocineros; otros oficinistas; maestranzas y servicios; limpiadores de oficinas, hoteles y otros establecimientos; arquitectos, ingenieros y afines, no clasificados bajo otros epígrafes; empleados de contabilidad y calculo de costos; camareros y azafatas" (ver fs. 170 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

Sobre la base de esos antecedentes, la fiscalización concluyó en que el contribuyente desarrollaba el "SERVICIO DE ALOJAMIENTO DE PERSONAS CON PENSION MEDIA Y/O COMPLETA" y que, por tanto, la actividad se encontraba gravada en el impuesto al valor agregado (ver fs. 170 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

A fin de determinar el total de las ventas brutas los funcionarios actuantes sumaron las ventas según el "libro IVA Ventas" (pues el recurrente no aportó los duplicados de las facturas emitidas durante el período), las operaciones correspondientes a las facturas no registradas por éste (que se obtuvieron mediante los requerimientos practicados a PAMI y OSEP) y le aplicaron la tasa general del impuesto (ver fs. 171/172 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

El 27 de febrero de 2013, la jueza administrativa inició el procedimiento de determinación de oficio y corrió vista al contribuyente por el término de 15 días hábiles de las presentes actuaciones.

El 27 de mayo del año 2013, el recurrente se presentó en la oficina de la División Revisión y Recursos de la AFIP-DGI junto a su contador, solicitó la vista de la totalidad de las actuaciones administrativas y manifestó que no había recibido la notificación del procedimiento de determinación de oficio (ver fs. 214 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

Posteriormente, el 5 de junio de 2013, el recurrente presentó una multinota en la que ratificó no haber recibido aquella notificación y solicitó que se le concediera una prórroga de 15 días para contestar los cargos que se le habían formulado (ver fs. 215/216 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

El 4 de julio de 2013, se presentó el letrado apoderado del actor, formuló su descargo, acompañó prueba documental e introdujo un hecho nuevo en relación con la actividad de su representado. Esencialmente sostuvo que la actividad no era solamente de hotelería sino que "presta un servicio de asistencia complementaria y continuada al acto médico propiamente dicho: posee consultorio,

enfermería, nutricionista, equipamiento médico, etc., la estructura edilicia está preparada para la recepción y atención –curación– de personas enfermas en tratamiento –barandal en todo el perímetro del edificio, baños suplementados y con accesorios para discapacitados y enfermos, escaleras de medidas especiales, etc.–." (ver fs. 228/319 del Legajo Principal Impuesto al Valor Agregado).

Los funcionarios actuantes desestimaron esos argumentos y consideraron correspondía gravar dichos servicios en función de los artículos 1º, 3º y 4 de la ley del impuesto.

V. Es útil recordar que el artículo 7º, inciso 'h', apartado 6, de la ley del IVA dispone —en lo que aquí más interesa— que se encuentran exentos: "[l]os 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".

Esa norma también establece que "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".

El artículo 31 del decreto reglamentario de la ley de ese impuesto preceptúa: "La exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, dispuesta en el artículo 7º, inciso h),

punto 7), de la ley, será procedente cuando los mismos sean realizados directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes, ya sea que estos últimos facturen a la entidad asistencial, o al usuario del servicio cuando se trate de sistemas de reintegro, debiendo en todos los casos contarse con una constancia emitida por el prestador original, que certifique que los servicios resultan comprendidos en el beneficio otorgado".

VI. Respecto de la franquicia, la doctrina ha señalado que "la exención para los servicios médicos está orientada a excluir de la tributación a las prestaciones de asistencia sanitaria que se canalicen, en sus diversas modalidades, a través de los sistemas institucionalizados de ciertos sujetos enumerados taxativamente, pero limitadas a los servicios que se presten con la finalidad de atender al paciente de su curación y restablecimiento" (Juan, Oklander, "*Ley del Impuesto al Valor Agregado Comentada*", editorial La Ley, Buenos Aires, 2009, página 455).

Paralelamente fue definida como "una exención objetiva, con limitaciones de carácter subjetivo y condiciones de tipo formal" (Rubén A. Marchevsky, *"Impuesto al Valor Agregado"*, editorial Errepar, Buenos Aires, 2006, pág. 878/879).

En efecto, la exención comprende a los "servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica enunciados, no en forma taxativa en los puntos a) a f)" —el elemento objetivo— por los importes que deben abonar a los prestadores los sujetos referidos en el segundo párrafo de la exención —el elemento subjetivo— ya sea que los realicen "en forma directa o través de terceros o mediante los llamados planes de reintegro" (Rubén A. Marchevsky, obra y lugar citados).

VII. A partir de la reseña de los antecedentes del caso resulta claro que la calificación jurídica de los hechos que realizó el Tribunal Fiscal no tiene una correlación adecuada con las circunstancias del caso.

Ello es así, pues los elementos colectados durante la fiscalización daban un sustento suficiente a la pretensión del organismo recaudador y la parte actora no aportó pruebas idóneas que rebatieran la determinación de oficio (artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, la doctrina de Fallos: 318:255, entre otros; y esta sala, causa "*Transportadora de Gas del Sur SA (TF 38254-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 7 de mayo de 2019).

Como se vio, el actor no sólo estaba inscripto ante la AFIP-DGI para realizar servicios de hotelería sino que al inicio de la fiscalización reconoció frente los funcionarios actuantes que prestaba ese servicio.

Esa circunstancia fue corroborada por las respuestas brindadas por las obras sociales: (a) en una nota del director de la obra social de los empleados públicos de la provincia de catamarca que informa que "el convenio celebrado con la empresa VITAL de propiedad del Sr. Rolando Reyes Yacante […] consiste en la provisión de alimentos a los afiliados de esta Obra Social siendo parte integrante del servicio que presta este organismo a las personas que, no teniendo domicilio en esta ciudad Capital, necesitan su traslado a ésta para su atención médica" y (b) en el Acta Acuerdo celebrada el 13 de abril de 2011 con el Instituto Nacional de Servicios Sociales Para Jubilados y Pensionados dice esencialmente que la firma VITAL "prestará los servicios de hospedaje y comida a los Afiliados del INSTITUTO que concurran a éste ciudad derivados desde el interior provincial; el

servicio de comida, comprenderá: desayuno, almuerzo, merienda y cena y se brindará en los establecimientos ubicados en la calle Salta Nº 1184" (ver especialmente fs. 139/140, subsiguientes y fs. 148).

Abona esta tesitura la circunstancia de que el sistema "Mi simplificación" exhibió que el Sr. Yacante no contaba con personal en relación de dependencia que cumpliera con tareas sanitarias en los establecimientos que administraba.

Tampoco declaró frente a los inspectores que haya acordado una locación de servicios con algún profesional que cumpliera con esas tareas. Cómo se vio, aquél declaró que "los principales proveedores son: Autoservicio VEA, Distribuidora Emilio Luque, Safe, Edecat, Movistar y Alquileres".

Por ende, es claro que corresponde reexaminar estos hechos de acuerdo con la previsión del artículo 86, inciso 'b', última parte del punto 2 (esta sala, causa nº 33710/2017 "*El Quilquihue Compañia Agropecuaria SRL (TF 32952-i) c/ Direccion General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*" y sus citas, pronunciamiento del 30 de agosto de 2022).

VIII. Debe agregarse que, como puso de relieve el voto en disidencia del vocal Martín, la prueba que el recurrente aportó en sede administrativa el 4 de julio de 2013 y luego en su apelación ante el Tribunal Fiscal, exhibe un desfazaje temporal y revela ciertas inconsistencias.

En efecto:

(i) Los recibos que extendió el médico cirujano Dr. Gustavo Adolfo Blanco desde marzo de 2010 hasta junio de 2013 tienen "números correlativos desde el xxx77 al xxx98" (fs. 21/35)".

Ello resulta contradictorio, porque si bien el Sr. Yacante era el único destinatario de la facturación de aquel, éste no declaró esa locación de servicios al inicio de la fiscalización.

Además esa documentación no respalda la totalidad de los períodos fiscales que fueron ajustados por la AFIP-DGI (01/2009 a julio 2011).

(ii) Una situación similar acontece con la nota de la nutricionista M. Guillermina Faccioti que explicaría que "la Empresa del Dr. Rolando Yacante" recibe un asesoramiento en el servicio alimentario (ver. fs. 57 de las actuaciones principales).

Esa nota está fechada con posterioridad a los períodos aquí discutidos, su vínculo laboral con el actor no surgía del sistema "Mi Simplificación", ni tampoco se acompañó alguna factura o documentación equivalente para acreditar que existía una locación de servicios con él.

(iii) El acta de constatación que elaboró la escribana María Lir Medina Walther a fin de dar cuenta de que el tipo de instalaciones que el actor administraba estarían adaptadas a recibir pacientes es posterior a los períodos que se encuentran involucrados y, además, refiere a uno de los establecimientos que aquél administraba (ver fs. 37/vta. de las actuaciones principales).

(iv) La certificación de unas fotografías que practicó la escribana no indica el domicilio en que éstas fueron tomadas y por tanto no pueden ser relacionadas con ninguno de los establecimientos que administraba el actor (ver fs. 42/56 de las actuaciones principales).

(v) Las fotografías del Hotel Atahualpa —cuya denominación se corrobora por su publicidad exterior pues tampoco indica el lugar en el que fueron tomadas— cuya certificación habría practicado la escribana no revelan instalaciones preparadas especialmente para

recibir personas con problemas de salud (ver fs. 64/74 de las actuaciones principales).

(vi) Las actas declarativas y de constatación que confeccionó la escribana a las personas que se hospedaban en uno de esos establecimientos y a sus empleados son posteriores a los períodos que fueron ajustados por la AFIP-DGI (ver fs. 77/86 y 96/101 de las actuaciones principales).

(vii) La certificación de otras fotografías que realizó la escribana no indica el domicilio en que éstas fueron tomadas por lo que tampoco pueden ser relacionadas con ninguno de los establecimientos que administraba el actor (ver fs. 42/56 de las actuaciones principales).

IX. Paralelamente, debe señalarse que la consideración de los elementos valorados en la sentencia penal tampoco resulta suficiente para refutar el criterio fiscal sostenido en los actos determinativos, pues las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes (causas nºs 11961/2018 "*Templado, Cristian Edgar c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" y 68270/2018 "*Aguilas del Sur SRL (TF 35877-I) c/ Direccion General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamientos del 12 de marzo de 2019 y 28 de noviembre de 2019).

Más alla de esa consideración, no puede perderse de vista que la sentencia del Juzgado Federal de Catamarca del 25 de octubre de 2017, que dictó el sobreseimiento del Sr. Yacante, expuso que la controversia "requiere un mayor debate y no puede ventilarse en sede penal, si a esto sumamos que la denuncia al articular su defensa señala que la decisión de la AFIP-DGI se encuentra recurrida ante el

Tribunal Fiscal de la Nación […]" (ver fs. 176/178 de las actuaciones principales).

Previamente, el 31 de julio de 2015, ese juzgado declaró la falta de merito del actor y dejó asentado que "las pruebas rendidas no autorizan a dictar auto de procesamiento en contra del causante, como tampoco adquieren eficacia para descartar la existencia del hecho […]" dado que "no queda claro si están gravadas con tal impuesto o por el contrario si se encuentran exentos de tal pago […]" (ver fs. 172/173 de las actuaciones principales)".

X. Tampoco puede pasar inadvertido que ni el actor ni las obras sociales cumplieron con la exigencia del artículo 31 del decreto reglamentario de la ley del gravamen de acompañar un certificado que indicara que a los servicios que prestaba el Sr. Yacante le correspondía la exención de marras.

XI. En suma corresponde admitir los agravios de la AFIP-DGI y revocar el pronunciamiento apelado.

XII. Las costas del proceso deben ser impuestas, en ambas instancias, a la parte actora en tanto resulta vencida (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En merito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos de Públicos (Dirección General Impositiva) y revocar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 16/03/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#36617582#348164941#20230315121643079