67843/2019 FEDERACION BIOQUIMICA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (TF 35892-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 22 de octubre de 2020. ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- El Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— revocó —con costas— la resolución nº 273/2011, emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP – DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el IVA por los períodos fiscales 12/2004 a 08/2010 y se liquidaron intereses resarcitorios. Asimismo, reguló los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por la parte actora (fs. 100/106 vta.).

II.- Para así decidir sostuvo que:

(i) No se encuentra controvertido que la recurrente es una asociación civil sin fines de lucro que agrupa profesionales universitarios autorizados legalmente por la Provincia de Buenos Aires para el ejercicio de la profesión de bioquímicos, y que se halla exenta en el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo previsto en el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen.

(ii) Los profesionales entregan a la Federación las órdenes de prestaciones bioquímicas, la entidad codifica y valoriza las prácticas, factura a las obras sociales de acuerdo con los convenios con ella firmados, recibe los pagos y confecciona las liquidaciones de sus representados, reteniendo por los servicios prestados el 4% de los honorarios, en concepto de “retención administrativa”.

(iii) Los conceptos retenidos a los afiliados conforman uno de los ingresos de la Federación y son utilizados para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en su estatuto. No existen constancias que permitan suponer que los fondos son destinados a fines ajenos a los estipulados en dicho estatuto.

(iv) Las sumas que percibe la actora por la gestión del cobro de honorarios de los profesionales afiliados se encuentran comprendidas en la dispensa prevista en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del IVA, en tanto constituyen un medio válido para su sostenimiento y, en consecuencia, vinculado de forma directa con sus fines.

III.- Disconforme, la parte demandada interpuso recurso de apelación (fundado a fs. 138/143 vta. y contestado a fs. 154/167 vta.).

Planteó los siguientes agravios:

(i) El hecho de que la contribuyente es una asociación civil sin fines de lucro alcanzada con la exención en el impuesto a las ganancias, en modo alguno implica que la retribución percibida por la gestión de facturación y cobro de los honorarios de sus afiliados resulte alcanzada por la dispensa consagrada a favor de dichos sujetos en la ley del IVA.

(ii) Para gozar del beneficio consagrado en el art. 7, inc. h), pto. 6), de la ley del IVA resulta condición indispensable que el servicio prestado se relacione en forma directa con los fines específicos de la entidad.

(iii) Los conceptos retenidos por la Federación, correspondientes a solventar los gastos administrativos de facturación, cobro y liquidación de los honorarios profesionales de sus afiliados constituye una prestación de servicios a título oneroso alcanzados por el IVA.

(iv) El cobro de un porcentaje de los honorarios de los profesionales afiliados en concepto de tareas administrativas no guarda un nexo directo con el fin perseguido por la entidad, sin perjuicio de que resulte útil y conveniente, y aún cuando entre sus propósitos el estatuto mencione como objetivo el de *"efectuar contrataciones prestacionales"* y como atribución *"ejercer la representación prestacional de los profesionales"*.

Asimismo, apeló los honorarios regulados a favor de los profesionales de la parte actora por considerarlos *"altos"* (fs. 108/vta.).

IV.- No constituye materia de debate que la actora es una asociación civil sin fines de lucro y que se encuentra exenta en el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo previsto en el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen.

Por el contrario, la cuestión litigiosa refiere a que el Fisco Nacional detectó, del relevamiento efectuados a los balances contables, la cuenta denominada "retenciones administrativas" dentro de los "ingresos operativos" y consideró que los conceptos de servicios de facturación, cobro y liquidación de honorarios de los profesionales bioquímicos que realiza se encuentran gravados en el IVA por no resultar directamente vinculados con el fin perseguido por la entidad; en tanto la actora sostiene —y así fue confirmado por el Tribunal Fiscal— que resulta aplicable la exención consagrada en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del IVA.

V.- El mencionado art. 7º de la ley del IVA dispone en su inc. h), pto. 6), —en lo que al caso interesa— que se encuentran exentos los servicios prestados por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionan en forma directa con sus fines específicos.

Respecto de la franquicia, se ha señalado que la acción que desarrollan estos entes *"colaboran con la actividad estatal en la consecución del bien común, por lo que no resulta acertado detraerle a estas entidades sumas en conceptos de impuestos para ser aplicadas, en definitiva, a las necesidades públicas, cuando estas entidades satisfacen en forma más directa algunos de estos requerimientos"* (Rubén

A. Marchevsky, *"Impuesto al Valor Agregado"*, Ed. Errepar, Bs. As. 2006, pág. 448).

Sin embargo, vale aclararlo, el goce de la exención no se encuentra limitado a la figura jurídica adoptada por el sujeto que invoca el beneficio. Es necesario, por lo tanto, extremar los recaudos para evitar que empresas con fines de lucro se enmascaren en estas figuras y así evitar el pago de sus obligaciones fiscales y/o que las utilidades que obtienen las entidades de bien público se distribuyan indirectamente entre sus miembros o se destinen a fines ajenos a los tenidos en miras al momento de su creación.

No puede quedar al margen de este análisis que, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio conforme al cual ellas 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 (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973; 334:1027).

VI.- Así, en casos como el de autos, resulta imprescindible indagar en los instrumentos que estatuyen a esta clase de sujetos, como así también en los objetivos y en los fines que persigue.

Y sobre esa documentación y esos elementos centró su examen el Tribunal Fiscal.

En efecto, resaltó que la Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires es una entidad sin fines de lucro que integra el sistema de salud pública, ejerciendo la defensa gremial de los profesionales adheridos a ella.

De su estatuto se desprende que son sus fines y propósitos (art. 4º): realizar un intensa actividad con el objeto de desarrollar la conciencia gremial de los especialistas biológicos y propender a su mejoramiento ético, científico, técnico y económico (inc. b), velar por

la estricta observación de la ética profesional y condenar toda participación de honorarios (inc. d), bregar por la implantación de la retribución exclusiva mediante arancel a los servicios asistenciales prestados a obras sociales, mutuales y clínicas (inc. f), como asociación sin fines de lucro, efectuar contrataciones prestacionales dentro y fuera del ámbito de la provincia como agentes del seguro nacional de salud, obras sociales, mutuales, clínicas, empresas de medicina prepaga y cualquier otro tipo de financiador de la salud, pudiendo a tales fines inscribirse como prestador en el Registro Nacional de Prestadores de Salud. Asociarse con terceros para establecer organizaciones comunes con la finalidad de facilitar o desarrollar todas las especialidades, servicios y actividades que se relacionen directa o indirectamente con el arte de curar sin que esto comprometa su patrimonio. Ejercer la representación prestacional de los profesionales, laboratorios de análisis clínicos y cualquier otro prestador de la salud que voluntariamente se inscriban en sus registros (inc. g), auspiciar la realización de reuniones de carácter científico o profesional, prestar su apoyo a los organismo que las realicen, como así también realizar gestiones ante organismos privados u oficiales tendientes a organizar la actividad profesional (inc. h), propiciar la creación de una caja de ayuda mutua; intervenir con representación en las leyes de jubilaciones para profesionales (inc. i), gestionar ante los poderes públicos la sanción de leyes, reglamentos y ordenanzas tendientes a mejorar las condiciones de trabajo de los profesionales de la especialidad.

La Federación será dirigida y administrada por un Comité Ejecutivo y por el Consejo Directivo (art. 10).

El Comité Ejecutivo es la autoridad de la Federación (art. 14). Son sus atribuciones y deberes (art. 17): efectuar contrataciones y firmas de convenios con obras sociales y mutuales (inc. b), gestionar y percibir por sí o por intermedio de sus Centros de Distrito, el cobro de los honorarios de los profesionales de la Federación, cuando mediare expresa autorización de los afiliados (inc. c) representar a la entidad

y administrar sus bienes en la forma y por los medios que dispone el Estatuto (inc. d).

La Federación, por intermedio de sus órganos ejecutivos y administrativos tienen atribuciones disciplinarias respectos de sus Centros de Distrito y afiliados (art. 43 y ss.).

Asimismo, se previó la creación de un fondo social (art. 46), que estará constituido por: las cuotas mensuales de los centros y afiliados directos (inc. a), de los porcentajes retenidos a los afiliados de la facturación de sus trabajos profesionales (inc. b) de los bienes que posea y de los que adquiera en los sucesivo por cualquier título, así como de la renta que los mismos produzcan, de cualquier gestión que realice y que no esté en pugna con el propósito ni con el carácter de la Federación (inc. c).

VII.- Surge claro, pues, que la Federación actora propende al mejoramiento moral, científico y económico de la especialidad y de los profesionales habilitados a ejercerla, y al progreso de esta rama de las ciencias biológicas en beneficio de la población y del sistema de salud pública.

Y entre sus objetivos primordiales se encuentra la negociación con obras sociales y sistemas prepagos de los convenios prestacionales, en la búsqueda de lograr una revalorización de los aranceles de la especialidad, defendiendo la libre contratación por parte de los prestadores de salud de los profesionales afiliados (arts. 4º y 17).

También surge de los instrumentos acompañados que uno de los conceptos que conforman los ingresos de la Federación, cuya legitimidad no se encuentra en discusión, lo constituyen los importes retenidos a los afiliados originados en la facturación de sus trabajos profesionales a mutuales, clínicas y entes similares (art. 46, inc. b), del Estatuto), cuyo porcentaje es fijado por el Consejo Directivo (inc. g).

Finalmente, de allí se desprende que la Federación, por intermedio de sus órganos ejecutivos, gestiona y ejerce la

actividad administrativa entre profesionales y prestadores del sistema de salud.

Todo ello, como así también otros fines tendientes al mejoramiento del sistema de salud pública y de la especialización y valoración de la actividad de los profesionales que nuclea, se ven también reflejados en las auditorías realizadas sobre los balances y los estados contables obrantes en las actuaciones administrativas.

VIII.- Lo apuntado en los considerandos VI y VII lleva, indefectiblemente, a sostener que la Federación ejerce el amparo sectorial de los afiliados que representa y, en virtud de ello, realiza las negociaciones tendientes a establecer los honorarios que las obras sociales y sujetos que financien el sistema de salud deben abonar a los profesionales afiliados, tarea que, por otra parte, resultaría contraria a los fines de su creación si los profesionales afiliados las realizaran individualmente.

Resultaría ilógico, por lo tanto, suponer que dicha actividad no requiera de la obtención y realización de recursos para su cometido. En tal entendimiento, resulta de cardinal importancia distinguir entre la “obtención de ingresos” y el “ánimo de lucro” que puedan generar las actividades desarrolladas por la entidad. Las primeras son compatibles con la figura social adoptada por la actora; las segundas no lo son, ya que contienen un elemento que se extiende más allá de los fines por la que fue creada.

Ciertamente, no existen elementos que permitan suponer que la Federación actora sea una entidad que persigue fines de lucro y, de otro lado, tampoco que los recursos que obtiene no están directamente vinculados con los fines específicos de su creación y que no fueron destinados a las funciones propias, que reflejan su estatuto.

Finalmente, no debe soslayarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que cuando se trata de

entidades que no persiguen un fin de lucro, las eventuales ganancias que esos entes puedan obtener, siempre que, no exista una distribución encubierta de utilidades entre sus integrantes y se encuentran relacionadas en forma directa con sus fines específicos, reciben el tratamiento de exentas en el gravamen (Fallos: 325:3092; 327:3660; 329:4007, entre otros).

Por tanto, corresponde reconocer el tratamiento de exentas en el IVA a las "retenciones administrativas" percibidas por la Federación actora, en atención a lo dispuesto en el art. 7º, inc. h), pto. 6), de la ley del gravamen.

En virtud de lo expuesto, corresponde desestimar el recurso de la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). **ASÍ SE DECIDE.**

IX.- Con relación al recurso de apelación interpuesto por "altos" a fs. 108/vta. contra los honorarios establecidos en el auto regulatorio de fs. 100/106 vta., en función de la naturaleza del proceso, su monto, para el que cabe estar a la sumas que en concepto de impuesto y accesorios fueron objeto de cuestionamiento en los presentes autos, el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde CONFIRMAR los honorarios en las sumas de PESOS CIENTO DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS ($119.996) a favor de la Dra. Flavia I. Melzi, PESOS CIENTO DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS ($119.996) a favor del Dr. Carlos M. Del Valle, PESOS QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE ($599.479) a favor del Dr. Guillermo H. Fernández y PESOS QUINIENTOS ($500) a favor del Dr. Alejandro Bratoz, por su actuación como coapoderados y copatrocinantes de la parte actora en la instancia anterior (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. de la ley 21.839).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en 78 UMA —equivalente a la

suma de $251.991.-, de conformidad con los valores establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Acordada nº 2/2020— los emolumentos a favor del Dr. Carlos M. Del Valle en su doble carácter de apoderado y letrado patrocinante, por la terea cumplidas (conf. fs. 154/167 vta.) ante esta alzada (art. 30 y demás c.c. de la ley 27.423). **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 22/10/2020
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#34459266#269268701#20201021181158391