12111/2021 ASOCIACION MEDICA GREMIAL DEL HOSPITAL ITALIANO DE LA PLATA (TF 37111-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 16 de diciembre de 2021.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La Asociación Médica Gremial del Hospital Italiano de la Plata (en adelante, AMGHI) interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra la resolución nº 233/2012 (DV–RRLP) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional La Plata que determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por los períodos fiscales 01/2007 a 05/2011, más sus intereses resarcitorios (ver. fs. 19/50).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación por, mayoría, resolvió: (a) revocar el ajuste practicado por el Fisco Nacional, con costas y (b) regular los honorarios de los letrados intervinientes por la parte actora (ver fs. 89/94).

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal sostuvo que:

i. No se encuentra controvertido que la AMGHI es una asociación civil sin fines de lucro que agremia a los médicos del Hospital Italiano de la Plata y se halla exenta en el impuesto a las ganancias en los términos del artículo 20, inciso 'f', de la ley que rige ese gravamen.

ii. Los servicios prestados por las asociaciones comprendidas en los incisos 'f', 'g' y 'm' del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias se encuentran exentos en el IVA (artículo 7, inciso 'h', apartado 6º, de la ley de IVA), siempre que esos servicios se relacionen en forma directa con los fines específicos de la entidad.

iii. El estatuto de la AMGHI exhibe que su patrimonio se constituye con "los ingresos que por retenciones porcentuales de los honorarios y/o todo tipo de contraprestación que perciban sus asociados" (artículo tercero, inciso e). Ese porcentaje es fijado por la comisión directiva.

iv. Las tareas que desarrolla la AMGHI para cobrar los honorarios de sus asociados comprenden las prácticas realizadas en el Hospital Italiano a los pacientes: (a) ambulatorios: el Hospital Italiano de la Plata confecciona la factura correspondiente y semanalmente, le transfiere los fondos a la AMGHI; (b) internados con cobertura de las obras sociales: son facturados por el Hospital Italiano a aquellas, pero percibidos por la AMGHI; (c) internados sin cobertura de una obra social: son percibidos por la AMGHI, quien emite sus propios comprobantes; y (d) internados de determinadas obras sociales (vg. Caja de Escribanos): son percibidos por la AMGHI porque tiene convenios propios con aquéllas.

v. Las alícuotas que la AMGHI retiene a los profesionales por el servicio de cobro son: (a) "el 7,5% de los bonos y honorarios cobrados"; (b) "el 3,5% por las prácticas médicas" y (c) "el 6% por los pacientes internados".

vi. En una interpretación estricta del artículo 7, inciso 'h', apartado 6º, de la ley del IVA, para que una asociación se encuentre exenta deben concurrir tres requisitos: a) que sus servicios se encuentren gravados por el artículo 3, inciso 'e'; b) que esos servicios se encuentren relacionados en forma directa con los fines específicos de la asociación; c) que el ente esté comprendido en los incisos 'f', 'g' o 'm' del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias.

vii. El servicio de cobro prestado por la AMGHI a sus asociados se encuentra alcanzado por la exención prevista en el artículo 7, inciso 'h', apartado 6º, de la ley del IVA, pues los ingresos que fueron materia del ajuste "eran utilizados para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en el estatuto de la Asociación, sin que se observe de las constancias agregadas en las actuaciones ni surja de la resolución apelada elemento alguno que permita suponer que la entidad destina los fondos recaudados a fines distintos de los descriptos en dicho documento […] como tampoco cuestiona la razonabilidad de los montos retenidos".

En efecto, "la actividad desarrollada reviste la calidad de un servicio receptado por el estatuto de la entidad" y se relaciona con el fin específico

de representar los intereses de sus asociados en el ejercicio de la profesión. Además, el servicio se encuentra receptado dentro del denominado patrimonio de la recurrente y está destinado al sostenimiento de la AMGHI.

viii. La Sala IV de esta cámara, en la causa *"Círculo Odontológico Santafecino"*, pronunciamiento del 1º de junio de 2006, resolvió un caso análogo mediante un criterio idéntico.

III. La parte demandada interpuso recurso de apelación (fs. 98) y expresó agravios (fs. 102/108) que fueron replicados por la AMGHI (fs. 115/126).

Las críticas pueden sintetizarse de la siguiente manera:

i. La sentencia es arbitraria pues incurre en una directa contradicción con los hechos que surgen de la causa y las disposiciones de la ley de IVA. La alzada debe aparte 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. "El primer argumento esbozado por la Asociación para fundar la exención genérica prevista en el inc. d) de la ley 16.656 que fuera incorporada inadecuadamente a ley de impuesto a los réditos en su art. 19 inc. s), que exime de todo impuesto nacional a las sociedades sin fines de lucro" es inaplicable, pues el objeto de la parte actora no comprende la asistencia social, la salud pública o la educación".

iii. Tampoco resulta aplicable la exención prevista en el artículo 7, inciso 'h', punto 6, de la ley de IVA, pues las retenciones practicadas por la AMGHI no están vinculadas con los fines consignados en su estatuto social.

La gestión de cobranzas es un servicio administrativo adicional que "no encuentra (…) un nexo directo con los fines específicos de la entidad actora".

iv. Es incorrecto el argumento del Tribunal Fiscal de que ese servicio estaría igualmente exento en los términos del artículo 7, incsiso 'h', punto 7,

de la ley de IVA, pues esa actividad no tiene incidencia en la asistencia médica del profesional de la salud. Por tanto, los importes percibidos por la AMGHI se encuentran alcanzados plenamente por la ley de IVA.

IV. En primer término, resulta pertinente señalar que el Fisco Nacional en su memorial no logró desarrollar una crítica concreta, razonada y suficiente, encaminada a demostrar que el pronunciamiento apelado sea arbitrario.

Ciertamente, los agravios expuestos en los puntos ii) y iv) del acápite anterior no se corresponden con los fundamentos que tuvo en cuenta el voto de la mayoría.

No obstante, en función del planteo que la parte demandada introduce en el punto iii), corresponde examinar el plano sustancial.

V. No constituye materia de debate que la AMGHI 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 artículo 20, inciso ‘f’, de la ley de ese gravamen.

La cuestión litigiosa refiere a que el Fisco Nacional, al examinar los balances contables de la AMGHI, consideró que los conceptos de servicios de facturación, de cobro y de liquidación de honorarios referentes a las prácticas que sus asociados realizaban en el Hospital Italiano de la Plata se encontraban gravados por el IVA en tanto esos servicios no se encontraban directamente vinculados con el fin perseguido por la entidad. Empero, la AMGHI sostiene —y así fue confirmado por el Tribunal Fiscal— que esos servicios resultan exentos.

VI. El artículo 7º, inciso ‘h’, apartado 6, de la ley del IVA dispone —en lo que aquí más 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,

cuando tales servicios se relacionan en forma directa con sus fines específicos.

Respecto de la franquicia, se ha señalado que 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" (confr. Rubén A. Marchevsky, *"Impuesto al Valor Agregado"*, editorial Errepar, Buenos Aires, 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" (esta sala, *"Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires (TF 35892-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 22 de octubre de 2020).

No puede quedar al margen de este examen que, en materia de exenciones tributarias, es constante el criterio de que 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), ya que "la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador" (Fallos: 302:973; 334:1027).

VII. Así, en casos como el presente, resulta imprescindible examinar los instrumentos que estatuyen a esta clase de entidades, como también los objetivos y los fines que persiguen.

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

En efecto, consideró:

— que la AMGHI es una entidad sin fines de lucro que integra el sistema de salud pública y ejerce la defensa gremial de los profesionales adheridos a ella.

— que su estatuto social evidenciaba que, entre sus fines y sus propósitos, se encuentran: "a) fomentar la solidaridad entre los asociados, así como con sus pacientes y con las entidades públicas, semipúblicas y privadas que con ellos se vinculen profesionalmente y con las autoridades nacionales, provinciales y municipales, especialmente todo aquello que haga a la reglamentación del trabajo médico, a la promoción de la salud pública y al establecimiento de sistemas de atención médica; b) promover la ayuda mutua entre sus asociados; c) vincular a los profesionales del curar y obtener para los mismos mejores condiciones de trabajo y remuneración, d) representar ante las autoridades del Hospital Italiano de La Plata los intereses profesionales colectivos o individuales de sus asociados, e) colaborar con el Estado como órgano técnico y consultivo en el estudio de problemas que se relacionen con la profesión que ejerzan sus adherentes y mejorar en todo lo posible la solidaridad profesional y las mejores relaciones entre sus asociados y la administración del Hospital, f) establecer en todo lo posible que las diferencias del oficio profesional puedan ser resueltas dentro de los principios de armonía y solidaridad que fundamentan la existencia de la asociación; g) facilitar el desempeño profesional en su área de influencias y proveer al debido reconocimiento de la dignidad [d]el trabajo médico en la misma; h) atender al perfeccionamiento del médico asociado" (artículo 1°).

— que la creación de un patrimonio, que estaría constituido por: "a) las cuotas que abonen sus asociados; b) los bienes que posea en la actualidad y los que adquiera por cualquier título en lo sucesivo, así como las rentas


#35682859#308263068#20211216081834651

que los mismos produzcan; c) las donaciones, legados o subvenciones que reciba; d) el producido de beneficios, rifas, festivales y cualquier otra entrada que pueda tener concepto lícito; e) los ingresos que por retenciones porcentuales de los honorarios y/o todo tipo de contraprestación que perciban sus asociados establezca la Comisión Directiva" (artículo 3°).

— que la AMGHI sería dirigida y administrada por una comisión directiva, y contaría con una comisión revisora de cuentas (artículo 17).

— que la comisión directiva tendría a su cargo la fijación del "porcentaje de retención de los honorarios profesionales y/o toda otra contraprestación que perciban sus asociados que será destinada al sostenimiento de la asociación" (artículo 22, incisos 'd' y 'j').

— que el presidente junto al tesorero de la AMGHI son los encargados de autorizar las cuentas de gastos e impedir que "los fondos sociales sean invertidos en objetos distintos a los prescriptos por el Estatuto Social" (artículo 24, inciso d).

VIII. La reseña efectuada lleva mantener la decisión tomada por el Tribunal Fiscal en el sentido de que los servicios que fueron materia de ajuste se encuentran relacionados directamente con los fines de la AMGHI.

Ciertamente, resulta inconsecuente suponer que el cumplimiento de los fines de la entidad no requiera de la obtención de recursos para su cometido.

En ese 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" (esta sala, "*Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires*", citada).

En este contexto, no se advierte que el informe final de inspección ni la determinación de oficio hayan expuesto datos que insinúen que los recursos que obtiene AMGHI no estan destinados a las funciones que refleja su estatuto, que superan el costo de los servicios prestados o que no poseen una asignación específica.

En sentido contrario, de la compulsa del informe final de inspección surge que los funcionarios actuantes se limitaron a examinar los balances contables de la AMGHI. En este sentido, sostuvieron que "[d]el análisis de los rubros del Balance de la Asociación, se comprobó que el concepto que registra la comisión efectuada por gestión de cobranza a los profesionales agremiados, es la cuenta 'Comisión Consultorio Externo e Internados', por ello sería sobre este item sobre el que se debe aplicar la alícuota general del IVA (el 21%), por tratarse de servicios" (sic).

Las consideraciones precedentes reflejan que la parte demandada confeccionó el ajuste fiscal, sencillamente, a partir de la aplicación de la alíuota del gravamen sobre los importes expuestos en la referida cuenta, sin un mayor examen o consideración.

Por ello, de conformidad con el artículo 7, inciso 'h', apartado 6, de la ley del IVA, corresponde confirmar la decision del Tribunal Fiscal que reconoció el tratamiento de servicios exentos a los ingresos percibidos por la AMGHI en concepto de "Comisión Consultorio Externo e Internados".

En virtud de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** rechazar los agravios y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 16/12/2021
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

#35682859#308263068#20211216081834651