CAF 14539/2022/CA1; CIRCULO MEDICO DE CHASCOMUS (TF 46107-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2022.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 498/502 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante TFN– por mayoría resolvió revocar la resolución apelada, con costas.

Para así decidir señaló que Circulo Médico de Chascomús –en lo sucesivo CMCh– apeló la Resolución Nº 288/2015 (DV RRLP) del 21/12/15, a través de la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP-DGI había determinado de oficio el impuesto al valor agregado –IVA– correspondiente a los períodos fiscales 1/09 a 9/12, liquidando los intereses resarcitorios e imponiendo una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Destacó que el organismo recaudador consideró gravados los ingresos que la actora había consignado como exentos en sus declaraciones juradas, identificados como “cuota social”, “porcentajes tareas aporte jubilatorio”, “porcentaje de deducciones OSMEBA Salud”, “porcentajes tarea retención ley 6472” y “contribución FEMEBA”.

Siguiendo las explicaciones expuestas por la apelante en su recurso de inicio, declaró que es una entidad gremial de índole profesional que se vincula con los profesionales médicos de manera no onerosa, conformando una entidad primaria que, a su vez, integra otra de segundo grado denominada Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires: FEMEBA. Al respecto, afirmó que en autos se agregó parte de la prueba producida en el procedimiento ventilado ante ese mismo tribunal –otra Sala–, que tuvo a FEMESA por parte; y especificó que la causa correspondió al expediente Nº 35.458-I.

Continuando con los argumentos presentados por CMCh ante ese tribunal, mencionó que aquélla retuvo el 7,5% de los honorarios de los profesionales de la salud en ocasión de rendírselos, revistiendo la tarea de administración y gestión de cobro de los honorarios una parte indisoluble de los fines específicos de la entidad. Sostuvo que

idéntico tratamiento correspondió a los ingresos derivados de la gestión de otras entidades, como la Caja de Previsión y seguro Médico de la Provincia de Buenos Aires.

Relató que en autos se acompañó prueba instrumental y que se produjo prueba informativa.

Negó que estuviera en discusión que CMCh es una asociación civil sin fines de lucro que, de acuerdo con su Estatuto, persigue una finalidad de fomento de la solidaridad entre los médicos para facilitar el desempeño profesional en la Ciudad de Chascomús, alcanzada por la exención del impuesto a las ganancias (cfr. ley 20.628, t.o. 1997 y modif., art. 20 inc. f).

Afirmó que para llevar a cabo su cometido, entre otras fuentes de financiamiento CMCh percibió cuotas de sus asociados contabilizadas como "porcentaje de deducciones OSMEBA Salud", "porcentajes tareas aporte jubilatorio", "porcentajes tarea de retención Ley 6742" y "contribución FEMEBA", explicando que esa fue la modalidad de la cuota social empleada. Sobre el particular, enfatizó que para el fisco consistió en una contraprestación por servicios gravados.

Expuso que de la prueba documental surgió que la actora celebró diferentes acuerdos con obras sociales –OSMATA, AMPF, Swiss Medical SA, etc– para la prestación de servicios médicos por parte de sus miembros médicos, por lo cual retuvo los conceptos que, bajo diferentes denominaciones, participaron de la naturaleza de "cuota social".

Aseveró que de los acuerdos celebrados con obras sociales, empresas de medicina prepaga y mutuales, se extrajo que la actora brindó atención médica a sus afiliados y sus grupos familiares a través de los médicos asociados, a cambio de importes que, dependiendo del tipo de prestación, se fijaron en sus respectivos anexos.

Citó jurisprudencia de ese tribunal fiscal. Declaró que se tornó insustancial tratar el resto de los agravios expuestos por la apelante, y resolvió revocar el ajuste impugnado.

En el voto disidente, el Vocal Martín transcribió secciones del Estatuto de la entidad actora y destacó que no surgía en

forma expresa el porcentaje que debía retener a los profesionales en ocasión de rendirles sus honorarios. De esta manera –aseveró– no se logró acreditar que la actividad desarrollada guardara directa y expresa vinculación con la tarea de cobro y rendición de honorarios a sus asociados.

Agregó que de los estados contables acompañados –ejercicios 2009 a 2013– no se vislumbró algún destino específico de los ingresos provenientes de la gestión de cobranzas.

Invocó el precedente "*Asociación Mendocina de Anestesiología*" resuelta por esta Sala III el 27/12/13, y votó por confirmar el ajuste apelado y la multa impuesta.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo su recurso de apelación a fs. 521 –concedido a fs. 522– y expresando sus agravios a fs. 531/536 vta., los que fueron contestados por la demandada a fs. 544/552 vta.

En su memorial, luego de referir a los antecedentes del caso, expresa que la cuestión radica en determinar si la gestión de facturación y cobro de los honorarios efectuados por la actora se encuentra gravada o exenta en el IVA.

Destaca que se halla plenamente fundamentado que los porcentajes que percibe en concepto de cuota social variable no guardan relación con los fines específicos impresos en el Estatuto de la entidad.

Realza el voto disidente del Vocal Martín; invoca el dictamen Nº 3/2010 de la Dirección de Asesoría Técnica, y afirma que los ingresos en cuestión no guardan nexo ni integran la globalidad de las prestaciones vinculadas directamente con el fin de CMCh.

Sostiene que los porcentajes que recibe la entidad no se encuentran comprendidos en la franquicia prevista en el punto 6º del inciso h) del artículo 7º de la ley de IVA.

En sustento de su postura cita jurisprudencia del Alto Tribunal en materia de exenciones tributarias e invoca concretamente el precedente "*Asociación Mendocina de Anestesiología*" de esta Sala.

Expresa que el voto mayoritario del TFN resolvió el fondo de la cuestión conforme con un criterio que se apartó de lo normado en la ley de gravamen y en los hechos de la causa.

Por último, efectúa consideraciones en sustento de la multa aplicada por el juez administrativo.

Cita jurisprudencia, formula reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de la materia sometida a examen, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, entre otros).

IV. Que cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del

Tribunal Fiscal de la Nación respecto de los extremos de hecho (cfr. Fallos: 300:985, considerando 5º; 326:2987, considerando 9º; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8º; 334:249, considerando 7º; 336:1668, considerando 8º; 338:169, considerando 6º; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; "*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*", Causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/17, considerando 11; "*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*", Causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/2017, considerando 9; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

V. Que, sentado lo expuesto, se colige que en autos corresponde resolver si los ingresos obtenidos por CMCh de parte de sus asociados se encuentran alcanzados por la exención prevista en el punto 6º del inciso h) del artículo 7º de la ley 20.631 (t.o. en 1997 y modif.).

En particular, el interrogante incluye a los importes denominados y contabilizados como "Cuota Social", "Porcentaje tareas aporte jubilatorio", "Porcentaje de deducciones OSMEBA SALUD",

"Porcentajes tarea de retención Ley Nº 6742" y "Contribución FEMEBA" que, de acuerdo con la posición del ente fiscal, no se encontrarían vinculados directamente con los fines específicos consagrados en el Estatuto de la entidad actora; de ahí –según pregona– su carácter de gravados por el IVA (v. fundamentos impresos en la Resolución Nº 288/2015 DV RRLP, fs. 54/65).

Según la exposición del *a quo* –no objetada por las partes–, los profesionales de la salud asociados a CMCh prestan servicios a los afiliados de las obras sociales y demás entidades afines con los que aquélla suscribió convenios, gestionando luego el cobro de los honorarios que gira a los médicos, deduciendo un porcentual que ingresa a su patrimonio.

En oposición a la tesis del fisco nacional, la actora sostiene que dichos ingresos se encuentran exentos del IVA, pretendiendo probarlo con los estados contables que lucen agregados a fs. 67/84 –2009–, fs. 85/102 –2010–, fs. 103/120 –2011–, fs. 121/136 –2012– y fs. 137/153 –2013–. Asimismo, mediante sendos convenios celebrados con obras sociales y entidades afines, que obran a fs. 154/180.

Además de ello, arrimó copia certificada de su Estatuto, junto con sus respectivas modificaciones (fs. 1/49), y también del informe pericial contable producido en la Causa Nº 35.458-I de la Sala B del TFN, correspondiente a los autos "*Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires c/DGI s/apelación*" (fs. 460/462).

En lo que a la prueba informativa concierne, a fs. 410 se encuentra agregado el informe que acompañó FEMEBA a la causa.

VI. Que dicho cuanto antecede, cabe destacar que esta Sala –como se ha hecho saber– se pronunció en un planteo que guarda relativa semejanza con el de autos; se trata de la Causa Nº 17896/2013, *in re* "*Asociación Mendocina de Anestesiología (TF 22507-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", con sentencia del 27/12/13.

Tal como seguidamente se expondrá, la solución del presente caso difiere de la de aquél.


#36394932#338560017#20220822123728350

VII. Que en el precedente citado en el considerando anterior, esta Sala, luego de rememorar que "*... las exenciones impositivas 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 fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (CSJN, Fallos 312:529, en igual sentido, esta Cámara, Sala II, `Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. (T.F.: 4890-A)´, expediente 25.650, sentencia del 16/11/95)*", especificó que en materia de exenciones en el IVA, aplicables a asociaciones, "*... el legislador optó por establecer un criterio a partir del cual determinar qué servicios prestados por ella quedan eximidos del tributo, que consiste en que el servicio debe guardar una relación `directa´ con los fines `específicos´ de la Asociación… no cualquier actividad que realice una asociación queda automáticamente comprendida en la exención de la que goza, pues se exige un vínculo especialmente calificado: en primer término, porque la relación tiene que ser directa; en segundo, porque la relación del servicio tiene que ser con un fin específico, y no, por ende con los fines generales de la entidad*" (Considerando V.3).

Es por ello que –se dijo allí–, para aplicar dicha pauta se requiere *en cada caso concreto* remitirse a las normas constitutivas de la entidad en cuestión, a efectos de conocer sus finalidades, objetivos y competencias, y así determinar si los servicios que presta –que corresponde analizar singularmente– se encuentran exentos (Considerando V.4).

A partir de tales pautas hermenéuticas, y por los fundamentos plasmados en aquél pronunciamiento, se concluyó que los ingresos que obtenía la Asociación Mendocina de Anestesiología no estaban alcanzados por la exención tributaria en el impuesto en trato.

VIII. Que ahora bien, ingresando al análisis de la realidad fáctica y jurídica que rodea al contribuyente CMCh, observamos que, en este caso particular, los ingresos cuestionados por el fisco nacional sí gozan de la franquicia fiscal en cuestión.

Para concluir de tal modo, cabe efectuar un examen *cualitativo* y otro *cuantitativo*.

El primero refiere a la conexidad que existe entre los *servicios* que presta CMCh a sus asociados y los *objetivos* sociales que lo inspira. Para ello corresponde recordar que el punto 6º del inciso h) del artículo 7º de la ley de IVA exige que sea *directo*. El segundo, a la incidencia que revisten los porcentuales que la asociación deduce de los honorarios profesionales de sus asociados, con relación al total de los ingresos que percibe y a los gastos. Este último aspecto –vale puntualizar– es el que conllevó a esta Sala a resolver del modo en que lo hizo en los autos "*Asociación Mendocina de Anestesiología*".

En lo concerniente al primero de los aspectos reseñados, tomando detenida lectura del Estatuto de CMCh, a lo largo de su artículo 2º se describen sus *fines principales*, entre los cuales se halla el fomento de la solidaridad entre los médicos asociados (inc. a); la facilitación del desempeño profesional (inc. b); la armonización de las relaciones profesionales de los médicos entre sí, con sus pacientes y con las entidades con las que se vincula (inc. c); el perfeccionamiento profesional de los médicos (inc. d) y la promoción de la ayuda mutua entre los asociados (inc. e).

Luego, en su artículo 3º enumera los *medios para cumplir con esas metas*, entre los que se encuentra la regulación de las relaciones económicas entre los médicos, las entidades médicas, los pacientes y las entidades de todo tipo que requieran atención médica para sus afiliados, sugiriendo y gestionando el reconocimiento de honorarios o sueldos que respeten los márgenes éticos que en cada caso determinen los organismos legamente encargados de su fijación (inc. c) y el afrontamiento de los problemas deontológicos vinculados con el ejercicio

profesional, la responsabilidad médica, el secreto médico, la ética médica y la fijación y percepción de honorarios (inc. e), entre otros.

Frente a este cúmulo de finalidades, metas y medios que informan a la actividad que desarrolla CMCh, no se aprecia de qué manera la gestión de cobro de los honorarios de sus asociados excede su ámbito de actuación e influencia.

Dicho en términos afirmativos: luce claro que los servicios que presta la actora a sus médicos asociados, en lo que aquí interesa, se corresponden *directamente* con los objetivos incorporados en su Estatuto.

IX. Que en lo tocante al segundo de los componentes referidos en el Considerando VIII, corresponde destacar lo siguiente:

De los estados contables acompañados por la actora se desprende que los *ingresos* cuestionados por el fisco nacional, en contraste con el *total de los ingresos* obtenidos por la entidad y con los *gastos totales* anuales de cada ejercicio, son significativos (v. "Estados de recursos y gastos", fs. 74 y 76, 92 y 94, 110 y 112 y 128 y 130).

Así pues, de la compulsa de los guarismos que se tienen a la vista, se extrae que los ingresos achacados representan casi el 90% de los gastos totales de la entidad, lo cual lleva a interpretar que, en su ausencia, la asociación no podría cumplir con sus metas.

Nótese que, en sentido similar, los peritos que intervinieron en la producción de la prueba pericial contable de la causa tramitada en el TFN Nº 35.458-I, dictaminaron que "*Las sumas percibidas en concepto de porcentaje retenido en oportunidad de pagar las prestaciones de salud y que se exponen en cuadro de resultados en las cuentas denominadas INGRESO FONDO OBRAS SOCIALES Y FONDO CONVENIO CAPITADO, constituyen juntamente con otros ingresos (Recupero gastos administrativos, Fondo compensador pre pago y otros ingresos), los montos con los cuales FEMEBA sostiene la actividad de la entidad*" (fs. 460 vta).

X. Que en definitiva, el resultado que arroja los dos análisis realizados conduce a sostener que los ingresos obtenidos por CMCh –objetados por el organismo fiscal–, efectivamente se encuentran alcanzados por la franquicia fiscal en cuestión, ya que guardan directa relación –cualitativa y cuantitativa– con su objeto social. Ello equivale a afirmar que la sentencia apelada es merecedora de confirmación en esta instancia, ya que se presenta como una razonada derivación del derecho vigente.

XI. Que a mayor abundamiento, es del caso señalar que en la mencionada causa "*Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires c/DGI s/apelación*" –promovida en razón del ajuste fiscal en IVA efectuado por AFIP en términos semejantes a los de autos– el TFN (Causa Nº 35.458-I) revocó el ajuste por sentencia del 4/10/18 y la Sala II de esta Cámara confirmó esa sentencia –Causa Nº 22826/2019– el 10/9/19.

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas (art. 68 primer párrafo, CPCCN).

En orden a la apelación interpuesta por los profesionales que intervinieron por la parte demandada a fs. 509/vta. contra la regulación de honorarios practicada en el resolutivo Nº 2 de la sentencia de fs. 498/502, teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y etapas cumplidas, se CONFIRMAN los honorarios regulados en la instancia anterior, desde que han sido apelados sólo por bajos (ley 21.839, arts. 6º, 7º, 9º, 37 y concordante).

Y, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos de la Dra. Ana María Molfino –abogada patrocinante de la parte actora–, por las tareas cumplidas en la Alzada (fs. 544/552), en la suma de pesos noventa


#36394932#338560017#20220822123728350

mil –$ 90.000– (arts. 6º, 7º, 9º y 14 del arancel de abogados y procuradores).

Hágase saber que, en caso de que la profesional beneficiaria acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S., Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO