Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA III

7900/2024 “CIRCULO MEDICO DE TANDIL (TF 50206845-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de agosto de 2025.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 1670/1683 del DEO13885062 (al cual se hará referencia en adelante) el Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN) por mayoría resolvió revocar las resoluciones N° 84/2022, por la que se había determinado la obligación impositiva de la actora en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales mayo 2015 a abril 2017 con más intereses resarcitorios y N° 136/2023 en la que se había aplicado una multa equivalente a tres tantos del Impuesto al Valor Agregado evadido en los períodos fiscales mayo 2015 a abril 2016 -que integran el ejercicio comercial 2016-, con fundamento en el art. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley 11.683, todo ello con costas.

Para así decidir comenzó por señalar que Circulo Médico de Chascomús –en lo sucesivo CMT– había sostenido que el acto recurrido se encontraba afectado de nulidad al afirmar que carecía de motivación, sin perjuicio de lo cual, advirtió que el mismo había sido dictado en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que lo fundaron, sin que se encontrase afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa. Por tal razón, rechazó la nulidad planteada, sin corresponder imposición de costas atento no haberse articulado como una excepción de previo y especial pronunciamiento.

Posteriormente, en cuanto al fondo de la cuestión, aclaró que correspondía determinar si los ingresos obtenidos por el CMT como porcentaje administrativo por la gestión cobro de honorarios de sus asociados ante la Federación Médica de la Provincia de Buenos Aires (FEMEBA) y de las distintas obras sociales, se encontraban o no exentos en el IVA.

Destacó que surge del estatuto social de la entidad recurrente que sus fines principales son: *a) Fomentar la solidaridad entre los médicos asociados y la de éstos con los del resto de la provincia; a través de esta Asociación y de las Entidades Médicas preexistentes o que se crearan en el futuro; b) Facilitar el desempeño profesional en su área de influencia, proveer debido reconocimiento de la dignidad del trabajo médico en la misma y a través de las organizaciones médicas mencionadas en el inciso anterior, en la provincia y en el resto de la provincia; c) Armonizar las relaciones profesionales de los médicos entre sí; así como con sus pacientes y con las entidades públicas, semi- públicas y privadas que con ellos se vinculan profesionalmente, y con las autoridades nacionales, provinciales y municipales, especialmente en 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; d) Atender al perfeccionamiento profesional del médico, al desarrollo vocacional de los futuros médicos y a la formación de una conciencia sanitaria en la comunidad; e) Promover la ayuda mutua entre sus asociados."* (act. adm., IF-2022-81822227-APN-DTD#JGM, fs. 31/48)

Recordó que, según tiene dicho el Cimero Tribunal, 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 la establecen, correspondiendo fuera de tales supuestos, la interpretación estricta de las cláusulas respectivas. Así como también que si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida.

Afirmó que, en caso de prevalecer una interpretación estricta (método lógico), conforme con el texto legal aplicable, para que una institución o entidad o asociación se encuentre exenta del IVA, conforme el art. 7 inc. h) apartado 6, deben concurrir

tres requisitos: 1) encontrarse sus servicios entre los gravados por el art. 3 inc. e) de la ley de ese impuesto; 2) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente; 3) hallarse este último comprendido en alguno de los incisos f) g) o m) del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Siguiendo ese razonamiento, estimó que no cabían dudas de que la entidad recurrente encuadraba en el primer y último de los requisitos antes aludidos, y respecto del segundo de ellos, tal como surgía del Estatuto Social, uno de los propósitos de la contribuyente era la representación de los intereses de los asociados en el ejercicio de su profesión.

De esta manera, concluyó que los ingresos obtenidos eran utilizados para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en el citado estatuto, sin que se observasen de las constancias agregadas en las actuaciones ni surgiera de la resolución apelada elemento alguno que permitiera suponer que la entidad destinaba los fondos recaudados a fines distintos de los descriptos en dicho instrumento.

Citó jurisprudencia de ese tribunal fiscal, donde se había expedido en identico sentido, en las causas *“Federación Bioquímica de la Provincia de Buenos Aires s/ recurso de apelación”*; *“Círculo Odontológico Santafesino”*; *“Asociación de Psicólogos de Mendoza”* y *“Círculo Médico Chascomús”*, decisiones confirmadas por las Salas I, IV, II del Fuero y por este Tribunal -en su anterior composición-, respectivamente.

Declaró que se había tornado insustancial tratar el resto de los agravios expuestos por la apelante, y resolvió revocar el ajuste impugnado y la multa impuesta.

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 había logrado 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 no se vislumbraba 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.

Finalmente, se regularon los honorarios correspondientes al letrado de la firma accionante.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, que interpuso su recurso de apelación a fs. 1700 –concedido a fs. 1702– y expresó sus agravios a fs. 1704/1715, los que fueron contestados por la actora a fs. 1722/1728.

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 y afirma que los ingresos en cuestión no guardan nexo ni integran la globalidad de las prestaciones vinculadas directamente con el fin de CMT.

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.

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.

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.

Respecto a este punto, esgrime que el Tribunal ha invertido la carga probatoria, al sostener que el Fisco no había demostrado que los ingresos cuestionados no guardasen relación directa con los fines estatutarios de la firma actora.

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, antes de ingresar al tratamiento de los agravios expresados es importante destacar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

IV. Que, sentado lo expuesto, se colige que en autos corresponde resolver si los ingresos obtenidos por CMT 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 “Porcentaje Administrativo” 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 84/2022 DV RRLP, fs. 92/112).

Según la exposición del *a quo* –no objetada por las partes–, los profesionales de la salud asociados a CMT 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. 512/671. Asimismo, mediante varios convenios celebrados con obras sociales y entidades afines, que obran a fs. 206/246.

Además de ello, arrimó copia certificada de su Estatuto, junto con sus respectivas modificaciones (cfr. fs. 121/199).

En lo que a la prueba informativa y pericial concierne, su producción fue rechazada por el Tribunal *a quo* (cfr. fs. 1112/1113).

V. 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.

VI. 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.

Por el contrario, como ha puntualizado el voto mayoritario del decisorio apelado, el presupuesto fáctico incolucrado

en la presente controversia resulta asimilable a la cuestión oportunamente resuelta por esta Alzada, al fallar en la causa 14539/2022/CA1; *"Círculo Médico de Chascomus (TF 46107-I) c/ c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 23/08/2022.

VII. Que, en efecto, ingresando al análisis de la realidad fáctica y jurídica que rodea al contribuyente CMT, 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 CMT 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 CMT, 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) (cfr. fs. 122).

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 (cfr. fs. 122/123).

Frente a este cúmulo de finalidades, metas y medios que informan a la actividad que desarrolla CMT, 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.

VIII. Que en lo tocante al segundo de los componentes referidos en el Considerando VII, 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 (cfr. especialmente “Cuadro ingresos/egresos”, fs. 668, “Recursos ordinarios”, fs. 678 y “Gastos específicos de sectores”, fs. 679).

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.

IX. Que, por consiguiente, el resultado que arroja los dos análisis realizados conduce a sostener que los ingresos obtenidos por CMT –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 se presenta como una razonada derivación del derecho vigente.

X. Que, en lo que refiere a la enrostrada valoración deficiente de las constancias probatorias, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la LPT otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. C.S.J.N., Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; Causa CAF 32366/2012/CS1 RO, ***"Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI"***, del 12/09/2017, considerando 11; Causa CAF 40457/2012/CS1 RO, ***"Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI"***, del 23/11/2017, considerando 9; Causa 29.982/17, ***"ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"***, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re:* ***"Merlino Automotores S.A."***, del 12/03/2009; Sala II, *in re:* ***"Frigorífico Marejada S.A."***, del 29/12/2009; Sala IV, *in re:* ***"Agropecuaria Laishi S.A."***, del 15/04/2010; esta Sala, ***"Del Buono, Jorge Luis"***, del 15/03/2007; entre muchos otros).

Por tal razón, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, Causa Nº 12.113/21, ***“CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”***, del 9/08/2022; Causa Nº 5.864/14, ***“Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”***, del 6/11/2014; Sala V, Causa Nº 35.379/10, ***“Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI”***, del 21/03/2011)), requerimiento que, de conformidad con el análisis efectuado en los Considerandos que anteceden, los argumentos traídos a esta Alzada no permiten tener por configurado.

En definitiva, corresponde también rechazar los agravios expresados en este capítulo y confirmar la sentencia, en cuanto ha sido motivo de agravio.

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. 1687 contra la regulación de honorarios practicada en el resolutivo de la sentencia de fs. 1670/1683, teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y la etapa cumplida, **SE FIJAN** los honorarios del Dr. Diego Urdampilleta en **35,5 UMA**, que equivalen -a la fecha- a la suma de dos millones seiscientos cuarenta mil trescientos cuarenta y ocho pesos -$2.640.348- 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 ESTABLECEN** sus

emolumentos, por las tareas cumplidas en la Alzada (fs. 1722/1728), en **10,5 UMA**, que equivalen -a la fecha- a la suma de setecientos ochenta mil novecientos cuarenta y ocho pesos –$780.948– (arts. 16, 20, 21, 30 de la Ley 27.423 y Res. SGA 1687/25).

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 citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 07/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA