

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Tema: Los servicios de salud y su tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado.

Autor: Flavia Carolina Sosa.

Director: María Elena Casella.

Septiembre de 2020

Resumen

El objetivo del presente trabajo es exponer y analizar el tratamiento que reciben los servicios de salud en el Impuesto al Valor Agregado considerando no solo las disposiciones normativas sino también lo expresado al respecto por el Organismo Recaudador y los distintos Tribunales intervinientes.

Para ello, comenzaremos encuadrando dichos servicios en el objeto definido por la norma, para luego mencionar los diferentes sujetos prestadores de los mismos que intervienen en nuestro sistema sanitario y finalmente analizar cuándo se configura el correspondiente hecho imponible.

En el capítulo siguiente estudiaremos, por un lado, cuáles son las exenciones objetivas dispuestas por la Ley en la materia, con sus limitaciones subjetivas y exigencias formales requeridas para que las mismas sean procedentes así como las alícuotas aplicables en aquellos casos en que no corresponda el beneficio exentivo. Y por el otro, las exenciones subjetivas previstas para los sujetos mencionados en el Capítulo N° 2 y sus limitaciones de carácter objetivo.

Finalmente, teniendo en cuenta la enumeración que efectúa la Ley de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica incluidos en la exención, analizaremos diferentes situaciones particulares que han dado lugar a dudas y controversias y que requirieron su resolución por vía administrativa y/o judicial.

Palabras clave: Servicios de salud. IVA. Exenciones. Jurisprudencia.

Índice

Capítulo N° 1: Introducción.....	4
Capítulo N° 2: Objeto del impuesto, sujetos y nacimiento del hecho imponible....	5
2.1. Objeto del impuesto.....	5
2.2. Sujetos.....	8
2.3. Nacimiento del hecho imponible.....	12
Capítulo N° 3: Exenciones y alícuotas aplicables.....	18
3.1. Exenciones: generalidades.....	18
3.2. Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.....	19
3.3. Hospitales públicos.....	23
3.4. Otras entidades prestadoras de servicios médicos.....	24
Capítulo N° 4: Situaciones especiales: Jurisprudencia administrativa y judicial....	32
4.1. Servicios de hospitalización.....	32
4.2. Odontólogos y prótesis odontológicas.....	34
4.3. Auxiliares de la medicina: elaboración de cosa mueble o soporte material..	35
4.4. Fonoaudiólogos.....	46
4.5. Transporte de heridos y enfermos.....	48
Capítulo N° 5: Conclusión.....	50
Bibliografía.....	53

Capítulo N° 1: Introducción

El derecho a la salud es inherente a todos los seres humanos y debe ser garantizado por el Estado a todos los ciudadanos sin distinción alguna. Al respecto, el preámbulo de la Constitución de la Organización Mundial de la Salud, que fue adoptada por la Conferencia Sanitaria Internacional en 1946 y entró en vigor el 07/04/1948, expresa: "La salud es un estado de completo bienestar físico, mental y social, y no solamente la ausencia de afecciones o enfermedades". Y agrega: "El goce del grado máximo de salud que se pueda lograr es uno de los derechos fundamentales de todo ser humano sin distinción de raza, religión, ideología política o condición económica o social". Es decir que garantizar este derecho implica curar o tratar las enfermedades pero además comprende todas aquellas prestaciones que ayuden a alcanzar ese estado de completo bienestar para todas las personas.

En el caso particular de nuestro país, que es miembro de la OMS desde el 22/10/1948, el sistema sanitario tiene una estructura compleja en la cual intervienen muchos sujetos con diferentes modalidades. En este sentido podemos distinguir, por un lado, el sector público y, por el otro, el privado. Este último a su vez comprende la adhesión obligatoria, que es el caso, entre otros, de los empleados en relación de dependencia y los sujetos inscriptos en el Régimen Simplificado, y la adhesión voluntaria, por ejemplo en el caso de los autónomos, que contratan estos servicios a una empresa de medicina prepaga, cooperativa o mutual, entre otras. Al respecto, coincidimos con Iacomucci (2004) quien sostiene que esta complejidad del sistema torna mucho más engorroso su análisis tributario.

Estas particularidades fueron consideradas por los legisladores quienes, al gravar estos servicios a partir de 1990, optaron por atenuar el efecto que podría tener el tributo en las prestaciones de salud clasificando a los beneficiarios según la forma de acceder a ellas y asignándoles diferente tratamiento según el caso, es decir exención, alícuota reducida o general. Sin embargo, cabe preguntarnos si ello es suficiente para garantizar el acceso a la salud a toda la población, principalmente en un país con una alta tasa de informalidad laboral y en el que la salud pública no siempre es capaz de llegar a todos los lugares y suele concentrarse en los grandes centros urbanos ignorando que en nuestro país existe una gran desigualdad económica y social.

Capítulo N° 2: Objeto del impuesto, sujetos y nacimiento del hecho imponible

El Impuesto al Valor Agregado es un tributo nacional regido por la Ley 23.349¹ y su Decreto Reglamentario 692/1998². La Ley consta de 9 Títulos siendo el primero de ellos el que, a lo largo de 6 Artículos, regula los tres aspectos a desarrollar en el presente Capítulo. Estamos frente a un impuesto al consumo que en definitiva es afrontado por el último eslabón de la cadena comercial que en nuestro caso serían los beneficiarios de los servicios de salud.

2.1. Objeto del impuesto

La Ley de Impuesto al Valor Agregado comienza estableciendo en su Art. 1, inc. b), que este tributo se aplica sobre “Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación”.

Por su parte, dicho Art. 3 enumera diferentes obras, locaciones y prestaciones de servicios que se encuentran alcanzadas por el impuesto, divididas principalmente en cinco incisos. Particularmente, el último de ellos, el inc. e), es el que enuncia a lo largo de 20 apartados diversas locaciones y prestaciones alcanzadas. Sin embargo, a través de la Ley 23.871³, con vigencia a partir del 01/12/1990, se incorpora el actual apartado 21, que resulta ser lo suficientemente amplio como para que no quede fuera del ámbito de aplicación ningún tipo de locación o prestación de servicios que se efectúe sin relación de dependencia y a título oneroso. De esta manera, se generaliza el tributo haciéndolo extensivo a las restantes locaciones y prestaciones y, si bien enumera algunas de ellas, la expresión “entre otras” nos estaría indicando que dicha enumeración es meramente ejemplificativa. Con relación a esta generalización, Villegas (2001) consideró que la inclusión de este último apartado, al cual definió como omnicompreensivo, hacía ociosa la permanencia de todos los anteriores.

Por lo tanto, las prestaciones de servicios médicos se encuentran gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, en general, por el Art. 1, inc. b), de la Ley, por tratarse de locaciones de servicios efectuadas en el territorio nacional y, en particular, por el

¹ Ley 23.349, T.O. 1997 y Modificaciones aprobado por Decreto 280/97 (B.O. 15/04/1997)

² Decreto 692/1998 y Modificaciones (B.O. 17/06/1998)

³ Ley 23.871 (B.O. 31/10/1990)

Art. 3, inc. e), apartado 21.f): “Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo”.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que los profesionales de la salud muchas veces materializan sus servicios a través de bienes, tales como prótesis, medicamentos o material descartable, lo que nos lleva a analizar si en esos casos la Ley prevé un encuadre diferente. En este sentido, entendemos que incorporar un bien a una prestación implica agregarlo al servicio de manera que para prestarlo deba consumirse dicho bien en ese acto (Marchevsky, 2006). A continuación procederemos a examinar qué establece la normativa para aquellos casos en que se incorporen bienes muebles a las prestaciones de servicios en general, para luego, en el Capítulo N° 4 del presente trabajo, analizar diferentes situaciones referidas particularmente a los servicios sanitarios, en las cuales resultan aplicables estas disposiciones. Pero para ello, en primer lugar, debemos tener en cuenta lo que se conoce como doctrinas de la unicidad y de la divisibilidad. La primera de ellas se basa en el principio de que lo accesorio sigue a lo principal, por lo tanto, como el bien se incorpora a la prestación, se le otorga a la cosa idéntico tratamiento que le corresponda al servicio. Mientras que la de divisibilidad implica considerar cada operación por separado aplicando el tratamiento que le corresponda a cada una. La Ley de IVA no hace mención expresa a ninguna de ellas, sin embargo podemos decir que se aplica la teoría de la unicidad salvo aquellos casos en que se prevé lo contrario.

Al respecto, en términos generales, el Art. 10 de la Ley, al referirse a la base imponible del tributo, establece que el precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del Art. 3 integra el precio neto gravado de la operación. En consecuencia, en aquellos casos en que se incorporen bienes gravados, sean adquiridos a terceros o de propia producción, a prestaciones de servicios gravadas, el valor de aquellos integra el precio neto de la operación. Si tenemos la situación opuesta, es decir tanto la prestación como el bien incorporado se encuentran exentos, ya sea que se considere ambas operaciones por separado o que se aplique el principio de unicidad en ningún caso tributaría el impuesto.

No obstante, si los bienes incorporados o las prestaciones en cuestión están exentos debemos considerar cada situación en particular ya que, como

mencionábamos previamente, la Ley prevé algunas excepciones. En este sentido, podemos tener un bien exento, adquirido a terceros o de propia producción, incorporado a una prestación gravada. En este caso debemos tener en cuenta lo dispuesto por el Art. 7, que establece las exenciones, y cuyo último párrafo dispone que dichas exenciones no serán procedentes cuando el sujeto realice la venta del bien en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario. Ante esto, Oklander (2005) sostiene: “El carácter gravado de la prestación de hacer ‘arrastra’ a la prestación de dar, que deja de gozar de exención para subsumirse en el hacer gravado” (p.54). De manera que la exención del bien en cuestión “cae” ante la gravabilidad de la prestación, por lo cual estamos en presencia de la aplicación de la doctrina de la unicidad. Sin embargo, para que sea procedente, ambas operaciones deben efectuarse en forma conjunta y complementaria, es decir, ambos requisitos deben cumplirse de manera concurrente. Tal como expresa Marchevsky (2006): “La ausencia de uno de ellos implicaría la permanencia de la norma de exención” (p.113). De esta manera, también resulta aplicable el Art. 10 y el precio del bien pasa a integrar el precio neto gravado de la prestación principal. Este sería el caso, por ejemplo, de una prestación sanitaria que no cumple las condiciones para gozar de la exención y en consecuencia, si se incorpora un bien mueble exento el mismo pasaría a estar gravado.

En sentido contrario, si el bien gravado se incorpora a una prestación exenta debemos distinguir si el mismo es adquirido a terceros o de propia producción. Para el primer caso no existe un tratamiento específico previsto en la Ley, por lo tanto se aplicaría por defecto la teoría de la unicidad y, como la prestación del servicio es la operación principal, entonces corresponde otorgar el mismo tratamiento al bien en cuestión, es decir, ambos estarían exentos. Sería el caso, por ejemplo, de un profesional de la salud cuya prestación se halla exenta e incorpora un bien mueble adquirido a un tercero. Para el segundo caso, el de los bienes de propia producción incorporados a prestaciones exentas, se aplica el principio de divisibilidad dispuesto expresamente por la Ley en su Art. 2, inc. a). Allí se establece que se considera venta la incorporación de bienes muebles a locaciones o prestaciones de servicios exentas o no gravadas, en tanto sean de propia producción, es decir que hayan sido obtenidas por quien realiza la prestación mediante un proceso de elaboración, y

estas se lleven a cabo en forma simultánea. Por lo tanto, se debe considerar, por un lado, la prestación del servicio que en este caso se encontraría exenta o no gravada, y por el otro, el bien mueble en cuestión respecto del cual queda configurada la venta.

También debemos tener en cuenta lo dispuesto por el Art. 3, inc. c) de la Ley, el cual establece que se encuentra alcanzada por el impuesto la elaboración de una cosa mueble por encargo de un tercero, salvo en aquellos casos en que la obligación del locador sea prestar un servicio exento o no gravado y siempre que dicho servicio se concrete a través de la entrega de la cosa mueble y que esta constituya simplemente el soporte material de aquel. A su vez, la Ley prevé que será el Decreto Reglamentario quien establezca las condiciones correspondientes, el cual lo hace en su Art. 6. El mismo establece tres requisitos que se deben cumplir concurrentemente para que resulte de aplicación la excepción prevista en el inc. c) del Art. 3 de la Ley. El primero de ellos es que tanto la prestación del servicio como la entrega del bien se deben perfeccionar en forma conjunta. La segunda condición es que entre ambas operaciones exista una relación vinculante de la que necesariamente derive la anexión de una a otra. Dicha relación, según el Decreto, puede ser de orden natural, funcional, técnica o jurídica. La tercera y última condición es que la cosa mueble constituya el soporte material de la obligación principal.

Por lo tanto, en el caso de los bienes de elaboración propia, para conocer el tratamiento aplicable, hay que tener en cuenta si los mismos se deben considerar o no incorporados a una locación de servicios exenta o no gravada y si constituyen el soporte material de la misma, lo cual a veces no resulta fácil de determinar. Como veremos en el Capítulo N° 4, para el caso de los profesionales de la salud, el Organismo Tributario tuvo una tendencia a considerar que se trataba en la mayoría de los casos de la elaboración de cosa mueble por encargo de un tercero.

2.2. Sujetos

En la Sección anterior enunciamos el inc. b) del Art. 1 de la Ley que grava las obras, locaciones y prestaciones de servicios, sin embargo dicho inciso, a diferencia del inc. a) referido a la venta de cosas muebles, carece del elemento subjetivo. En este sentido, Marchevsky (2006) sostiene:

(...) el desarrollo de dichas actividades implica cierta pericia técnica o profesional que no es óbice en la realización de una venta de cosa mueble.

Por lo tanto, cualquier sujeto que realice una obra, locación o prestación de servicios, dentro del territorio de la Nación, (...), se convierte en sujeto pasivo del tributo, no siendo necesario que un sujeto lo sea previamente del gravamen para que, al realizar una obra, locación o prestación ésta quede alcanzada por la imposición. (p.123)

Por su parte, el Art. 4, inc. e), establece que serán sujetos pasivos del tributo quienes presten servicios gravados. Es decir que, para el caso de los servicios, el prestador de los mismos se convierte automáticamente en sujeto pasivo del impuesto y, en consecuencia, queda alcanzado por las disposiciones que lo rigen, sin necesidad de que se cumpla ningún otro requisito. En virtud de ello y para el caso particular bajo análisis, podemos decir que cualquier persona o ente que brinde servicios médicos adquiere el carácter de sujeto pasivo del impuesto.

Teniendo en cuenta nuestro sistema de salud, nos encontramos con la particularidad de que los pacientes pueden acceder a los servicios de los profesionales en forma directa o a través de organizaciones con las cuales estos últimos se vinculan. Por lo tanto, para determinar quienes resultan ser los sujetos pasivos en este tipo de prestaciones, debemos distinguir en primer lugar a los profesionales independientes de aquellos que trabajan bajo relación de dependencia con alguna institución. Esta cuestión resulta fundamental ya que el trabajo en relación de dependencia no se encuentra alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado. Por otro lado, como mencionábamos anteriormente, estos profesionales independientes pueden prestar sus servicios de manera particular, es decir en sus propios consultorios o a domicilio sin estar ligados de ninguna manera a otro sujeto, o a través de alguna institución dedicada a tal actividad. Entre estas organizaciones encontramos:

- a) Hospitales y centros de salud públicos: dependen del Estado y pueden comprender tanto a centros de atención primaria como instituciones de alta complejidad. Tienen como función principal permitir el acceso a los servicios de salud de cualquier individuo del país.

- b) Obras sociales: entre estas instituciones podemos distinguir, por un lado, a las obras sociales nacionales, regidas principalmente por la Ley 23.660⁴, la cual comprende, entre otras, según su Art. 1, a las obras sociales sindicales, de la administración central del Estado Nacional y sus organismos autárquicos y descentralizados, de las empresas y sociedades del Estado, del personal civil y militar de las Fuerzas Armadas, de seguridad, de la Policía Federal Argentina y del Servicio Penitenciario Federal. Por otro lado, tenemos las obras sociales provinciales que se rigen por sus respectivas leyes de creación. Y finalmente, encontramos un tercer grupo integrado por aquellas obras sociales que no se rigen ni por la Ley 23.660 ni por leyes provinciales, entre las que se destacan las correspondientes al Poder Judicial y a las Universidades Nacionales que se hallan expresamente exceptuadas de las disposiciones de dicha norma. La función principal de estas entidades es brindar servicios de salud a sus beneficiarios, entre quienes se encuentran los trabajadores que prestan servicios bajo relación de dependencia, tanto en el ámbito privado como público, los jubilados, las personas inscriptas en el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes y el personal de casas particulares. Sus recursos provienen principalmente de los aportes que efectúan los beneficiarios y las contribuciones que están a cargo de los empleadores.
- c) Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados: se rige por las disposiciones de la Ley 19.032⁵ y tiene como objetivo principal brindar prestaciones sanitarias y sociales a los jubilados y pensionados del régimen nacional de previsión y del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.
- d) Colegios y Consejos Profesionales y Cajas de previsión y seguridad social para profesionales: estas entidades, que pueden adoptar diferentes nombres según el caso, tienen una función similar a la de las obras sociales pero están destinadas a los profesionales independientes.
- e) Empresas de medicina prepaga: están regidas por la Ley 26.682⁶ y se trata de cualquier persona física o jurídica que tiene como objeto brindar prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la

⁴ Ley 23.660 (B.O. 20/01/1989)

⁵ Ley 19.032 (B.O. 28/05/1971)

⁶ Ley 26.682 (B.O. 17/05/2011)

salud de sus usuarios, independientemente del tipo, figura jurídica y denominación que adopten. Estas entidades se caracterizan por la asociación voluntaria de sus beneficiarios mediante sistemas pagos de adhesión.

- f) Cooperativas, mutuales, asociaciones civiles y fundaciones: aquí agrupamos diferentes entidades, cada una con sus características particulares y que las diferencian entre sí, que pueden tener como objeto brindar servicios de salud. Así, tenemos a las cooperativas que se rigen por las disposiciones de la Ley 20.337⁷, a las asociaciones mutuales regidas por la Ley 20.321⁸ y a las asociaciones civiles y fundaciones cuyo marco normativo lo encontramos en el Código Civil y Comercial de la Nación⁹. Si bien cada una cuenta con un régimen normativo propio, en aquellos casos en que su objeto, ya sea total o parcial, consista en brindar prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana a sus usuarios quedarán alcanzadas por las disposiciones de la Ley 26.682, de medicina prepaga. Con respecto al resto de las actividades, ajenas a este objeto, se aplicarán sus respectivos regímenes.
- g) Aseguradoras de Riesgos del Trabajo y medicina laboral: finalmente tenemos un sector particular, con relación a los servicios médicos, que es aquel focalizado en el ámbito laboral. Estas actividades están reguladas principalmente por la Ley 19.587 y el Decreto 1338/1996¹⁰, de higiene y seguridad en el trabajo, y por la Ley 24.557¹¹, de riesgos del trabajo. Dichas normas reglamentan los servicios de salud en el ambiente laboral, por un lado, con carácter preventivo, es decir, promoviendo y manteniendo un buen estado de salud de los trabajadores, y por el otro, busca la reparación de los daños ocasionados por los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, es decir, su cura y rehabilitación, más allá del resarcimiento económico que escapa al objeto del presente trabajo.

Como podemos observar, las organizaciones dedicadas a brindar servicios de salud pueden adoptar diferentes formas jurídicas dependiendo, en parte, del sector al que estén destinadas y regirse por normas particulares según el caso de que se

⁷ Ley 20.337 (B.O. 15/05/1973)

⁸ Ley 20.321 (B.O. 10/05/1973)

⁹ Ley 26.994 (B.O. 08/10/2014)

¹⁰ Ley 19.587 (B.O. 28/04/1972) y Decreto 1338/1996 (B.O. 28/11/1996)

¹¹ Ley 24.557 (B.O. 04/10/1995)

trate, más allá de que todas brinden un mismo tipo de servicio. Asimismo encontramos otras organizaciones, tales como sanatorios, clínicas de rehabilitación, laboratorios de análisis, centros de diagnóstico por imágenes, entre otros, que también brindan servicios médicos y cuyos titulares pueden ser personas humanas o entes, como sociedades anónimas o de responsabilidad limitada. Al mismo tiempo todas estas entidades pueden relacionarse entre sí mediante la celebración de acuerdos por los cuales se comprometen a brindar servicios a beneficiarios provenientes de otro sector. Uno de los motivos por los cuales sucede esto es la infraestructura y el equipamiento necesario, que en muchas ocasiones puede resultar demasiado costoso, por lo tanto, para la entidad resulta más beneficioso económicamente derivar a sus afiliados a una institución especialmente dedicada a ello y abonar un determinado valor pactado previamente que adquirir el equipo en cuestión y contratar al profesional correspondiente. Tal es el caso, por ejemplo, de los centros de diagnóstico por imágenes, principalmente en lo que respecta a estudios de alta complejidad, los cuales suelen concentrarse en unas pocas instituciones que celebran convenios económicos comprometiéndose a brindar sus servicios a los beneficiarios provenientes de una multiplicidad de sectores, incluido muchas veces el sector público. Otro ejemplo es el de las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo quienes celebran convenios con determinados sanatorios en los cuales serán atendidos los trabajadores ante un accidente laboral o con centros de rehabilitación en los cuales deberán realizar los tratamientos correspondientes, ya que muchas veces no cuentan con instalaciones propias. Como podemos observar resulta muy común esta práctica en el ámbito de la salud humana, tal es así que la propia Ley de IVA la recepta y establece diversos tratamientos a aplicar según sea el caso, como veremos en el Capítulo N° 3.

2.3. Nacimiento del hecho imponible

El aspecto temporal del hecho imponible, en términos generales, “Indica el exacto momento en que se configura, o en que la norma tiene por configurada, la descripción objetiva” (García Vizcaíno, 1996, p.314).

En el caso particular del Impuesto al Valor Agregado, la Ley regula dicho aspecto en sus Art. 5 y 6 y se refiere al mismo como nacimiento del hecho imponible, expresión que le ha valido críticas de diversos autores.

Así, tenemos por ejemplo a Oklander (2005) que considera, por un lado, a las importaciones de bienes y servicios respecto de las cuales nos encontramos ante un gravamen instantáneo y, por el otro, a las operaciones de mercado interno para las cuales el tributo funciona en realidad como un impuesto de ejercicio. A partir de esta distinción, dicho autor sostiene que en realidad los Art. 5 y 6, para el caso de las operaciones de mercado interno, solo se limitan a especificar el momento en que se perfecciona el débito fiscal, el cual tiene carácter instantáneo. Sin embargo, el impuesto solo nace como obligación en aquellos casos en que la suma de débitos fiscales exceda a la de créditos fiscales en el período fiscal correspondiente.

En la misma línea se expresa Marchevsky (2006) quien comparte este criterio con respecto a la distinción entre gravamen de ejercicio e instantáneo, aunque en este último caso solo respecto a las importaciones de bienes, y sostiene que el Art. 5 en realidad legisla la generación del débito fiscal.

Incluso si vamos un poco más atrás en el tiempo encontramos una postura aún más crítica, con respecto al aspecto temporal del hecho imponible, en Jarach (1999) quien manifiesta:

En esta ley, se observa una tendencia a usar mal los términos técnicos con los que la doctrina jurídica ha elaborado el derecho tributario. Es lamentable observar también que no siempre la terminología es correcta.

Hallamos un ejemplo de esta inexactitud en el artículo 5° de la ley con referencia al nacimiento del hecho imponible. La terminología correcta hubiera debido ser “nacimiento de la obligación tributaria”, porque éste es el contenido del artículo 5°. La realización fáctica del hecho imponible es, en cambio, materia extraña a la norma mencionada. (p.838)

En una línea menos crítica de la redacción legal, en relación a este tema, encontramos a Villegas (2001) quien considera, en términos generales, que no interesa si la circunstancia fáctica hipotética es de verificación instantánea o periódica ya que resulta necesario que el legislador tenga por realizado el hecho imponible en una unidad de tiempo específica aun cuando, en algunos casos, deba recurrir a una ficción jurídica. En el caso particular del IVA considera que se trata de un impuesto de verificación instantánea y que el Art. 5 señala expresamente el

momento en que cada hecho imponible se debe considerar perfeccionado, aunque por razones recaudatorias se reúnen todos los hechos imponibles en un solo momento, a partir del cual se considera nacida la pretensión fiscal.

Más allá de las palabras elegidas por los legisladores para regular el aspecto temporal, lo cierto es que el Art. 5 enumera diferentes momentos en los cuales, según el tipo de operación de que se trate, se debe considerar perfeccionado el hecho imponible, mientras que el Art. 6 complementa al anterior con respecto a situaciones específicas.

Así, para el caso de las prestaciones de servicios, el Art. 5 dispone en su inc. b), como criterio general, que el hecho imponible se perfecciona cuando finaliza la prestación o con la percepción total o parcial del precio, lo que fuera anterior.

Sin embargo, dicho inciso prevé ciertas excepciones, entre las cuales encontramos, con relación a las prestaciones médicas, aquellos casos en que la contraprestación deba percibirse a través de cajas forenses o colegios o consejos profesionales o cuando la misma deba fijarse judicialmente, ya que en estas situaciones quedará perfeccionado con la percepción total o parcial del precio o cuando el prestador emita la factura correspondiente, lo que fuera anterior. Esta situación es bastante común verla en relación al personal sanitario a quienes las liquidaciones de sus honorarios se las practican las diferentes asociaciones que los nuclean según su especialidad o cuando actúan como auxiliares de la justicia.

Por su parte, el Decreto Reglamentario aclara en el Art. 23 que, para los casos previstos en el inc. b) del Art. 5, en lo que se refiere a la percepción del precio, se consideran percibidos los importes que se debitan en la cuenta del prestatario. Salvo aquellos casos en que no signifiquen una real traslación de recursos al prestador sino que es simplemente un procedimiento formal requerido por normas legales, judiciales o establecidas por organismos reguladores oficiales.

Con respecto a estos profesionales también tenemos el caso de los denominados servicios continuos, situación que se encuentra regulada por el Decreto Reglamentario en su Art. 21. Así, se consideran servicios continuos a aquellos en los cuales no se fije expresamente el momento de su finalización, debido a la modalidad de la prestación. Tal es el caso, por ejemplo, de las terapias de psicología o

psiquiatría, de las sesiones de rehabilitación, diálisis o cuidados paliativos o los servicios de internación domiciliaria, en los cuales el paciente comienza un tratamiento pero no se establece de antemano una fecha cierta para la culminación de la prestación sino que la misma dependerá de diferentes factores, como la evolución de la afección o la efectividad del tratamiento en cuestión. Para estos casos, la reglamentación prevé que dichas prestaciones tendrán cortes mensuales, de manera que el hecho imponible se considerará perfeccionado a la finalización de cada mes calendario.

En la Sección 2.1 mencionábamos que, en algunas ocasiones, los profesionales incorporan bienes muebles a sus prestaciones o se valen de ellos para poder brindar sus servicios, los cuales pueden ser adquiridos a terceros o de elaboración propia. Respecto a estos casos particulares la Ley establece que en aquellos casos en que la prestación del servicio se efectúe sobre bienes, como es el caso de la elaboración de bienes muebles por encargo de terceros, aplica el apartado 1 del inc. b) del Art. 5 y el hecho imponible se perfecciona con la entrega de los bienes o acto equivalente, siendo que este último se configura con la emisión de la factura. Mientras que, en aquellos casos en que se incorporen bienes de propia producción a prestaciones de servicios exentas o no gravadas, que como veíamos anteriormente se consideran ventas en virtud del Art. 2, inc. a), debemos recurrir al inc. a) del Art. 5 que regula el nacimiento del hecho imponible en el caso de las ventas. El mismo dispone que para estos casos se perfeccione con la entrega del bien, la emisión de la factura o acto equivalente, lo que fuera anterior. En este sentido, se considera configurada la entrega del bien en el momento de su incorporación. En ambos casos, según el Art. 6, se requiere que medie la efectiva existencia del bien y que haya sido puesto a disposición del comprador. Al respecto, Oklander (2005) manifiesta que, si bien parece que la Ley establece dos condiciones, la exigencia de la efectiva existencia del bien resulta ser inútil ante la necesidad de la puesta a disposición del comprador, ya que si se cumple esta última se presupone que el bien existe efectivamente.

Como pudimos ver el Art. 5 se encarga de enumerar diversas operaciones que resultan alcanzadas por el impuesto y para cada una de ellas prevé, en la mayoría de los casos, más de un momento posible de nacimiento del hecho imponible, aclarando que se debe considerar el que ocurra primero. En virtud de ello, personalmente, se concuerda con los autores sobre el hecho de que las palabras

utilizadas por los legisladores no resultan correctas y, si bien esta observación podría limitarse exclusivamente a una cuestión terminológica, debemos tener en cuenta que nuestro sistema tributario muchas veces se caracteriza por una carencia de seguridad jurídica y una Administración Tributaria que, en la práctica, no siempre respeta la jerarquía de las normas, lo cual, sumado a una deficiente redacción de las mismas, puede llevar a situaciones conflictivas en la relación Fisco-Contribuyente. A modo de ejemplo, esta cuestión ocurrió respecto a los servicios profesionales brindados en el ámbito judicial, en el cual, por lo general, el cobro de los honorarios se produce varios meses después de la finalización de la prestación. En primer lugar recordemos que, para el caso de los honorarios fijados judicialmente, el hecho imponible se perfecciona con la percepción total o parcial del precio o con la emisión de la factura, lo que fuera anterior. Por otro lado, debemos tener en cuenta que la denominada generalización del IVA se produce a partir de la sanción de la Ley 23.871, con vigencia desde el 01/12/1990, en virtud de la cual quedaron alcanzadas por el impuesto todas las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso y sin relación de dependencia. En consecuencia, las actividades profesionales realizadas antes de la entrada en vigencia de dicha Ley no estaban alcanzadas por el tributo. Sin embargo, la opinión del Fisco fue diferente y esto, en parte, se debió a esa terminología poco adecuada utilizada por los legisladores al redactar el Art 5. En este sentido, encontramos una consulta del 04/02/1991 en la cual un contribuyente preguntaba si los honorarios judiciales regulados en 1987 que aún no habían sido percibidos se encontraban gravados por el impuesto. Ante la misma, la respuesta del Fisco fue que se hallaban gravados ya que, en virtud de lo dispuesto por el Art. 5, el hecho imponible en este caso se perfecciona con la percepción del precio, la cual se encontraba pendiente. Posteriormente, el 31/10/1991 emitió una respuesta similar ante un contribuyente que consultaba por los honorarios regulados en 1989 que se encontraban parcialmente pendientes de percepción. Por lo tanto, teniendo en cuenta esta postura, la prestación se realizó en un momento en el que no se encontraba alcanzada por el impuesto, sin embargo, al estar pendiente de cobro quedaba alcanzada en virtud de una modificación posterior de la norma. No obstante, la Justicia opinó en la Causa "Lo lacono Osvaldo J."¹², del 20/03/1998, que el Art. 5 de la Ley prevé la situación especial de los servicios prestados en las

¹² Lo lacono Osvaldo J. c/CONET s/Contrato de Obra Pública, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, 20/03/1998

causas judiciales, en la cual suele haber una importante distancia temporal entre la prestación de los servicios y su efectiva remuneración, permitiendo que el tributo sea exigible recién cuando se haya materializado la contraprestación. Sin embargo, no corresponde inferir que el propósito de la norma era hacer abarcar por la tributación aquellos servicios que fueron prestados con anterioridad a la reforma legislativa, aun cuando el pago se haya hecho efectivo posteriormente. En la misma línea se expresó en la causa “Muslera Ana Inés”¹³, del 09/11/1999, en la cual resolvió que, en el caso de los servicios profesionales gravados, el hecho imponible del impuesto es su misma prestación mientras que la percepción de los honorarios permite hacer exigible la obligación tributaria. En consecuencia, el hecho de pretender alcanzar con el impuesto aquellos servicios que fueron prestados con anterioridad a la ley que los grava, aunque la retribución se perciba posteriormente, conduciría a una indebida retroactividad del tributo violando así el principio constitucional de legalidad, ya que se estaría pretendiendo aplicar una norma tributaria a hechos cumplidos con anterioridad a la vigencia de la misma. En este mismo sentido se expresa Oklander (2005) al sostener:

De ahí que no deban confundirse los momentos elegidos por el legislador para dicha asignación temporal, con el objeto del gravamen. Así por ejemplo, tratándose de servicios en general, aún cuando la percepción determina el momento de generación del débito fiscal, la que realmente está sometida a imposición es la prestación realizada y no el cobro de su precio. (p.253)

Como podemos observar, la utilización de términos erróneos en la redacción de las normas puede dar lugar a interpretaciones incorrectas. Y si bien estas situaciones pueden parecer lejanas en el tiempo, ya que a casi 30 años de la generalización del impuesto es prácticamente imposible que ocurra en la realidad una situación como las descriptas, es importante tener en cuenta estas cuestiones, principalmente porque la Ley sufre modificaciones, como ocurrió recientemente. Por lo tanto, el Fisco debería ajustar su opinión a lo ya expresado por la Justicia y así evitar posibles controversias.

¹³ Muslera Ana Inés c/DGI, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 09/11/1999

Capítulo N° 3: Exenciones y alícuotas aplicables

Las exenciones están reguladas en la Ley de Impuesto al Valor Agregado en el Título II y las alícuotas aplicables en el Título IV. En el presente Capítulo comenzaremos exponiendo las generalidades de las exenciones para luego analizar cuáles son las prestaciones médicas alcanzadas por el beneficio exentivo y, posteriormente, conocer cuáles son las alícuotas que corresponde aplicar cuando no sea procedente el mismo. Finalmente, mencionaremos qué entidades prestadoras de estos servicios cuentan con alguna exención prevista en la Ley.

3.1. Exenciones: generalidades

En términos generales, las exenciones son situaciones particulares que se hallan previstas en las normas y en virtud de las cuales no nace la obligación tributaria a pesar de configurarse el hecho imponible. Al respecto, García Vizcaíno (1996) sostiene:

Es decir: si bien se configuran en la realidad fáctica los elementos tipificantes del hecho imponible, por razones de índole económica, política, social, financiera, etc., expresamente se exime del pago del impuesto, operando las exenciones como hipótesis neutralizantes totales de la configuración del hecho imponible, de modo que no nazca la obligación tributaria. (p.321)

De manera metafórica, Jarach (1999) considera a esta hipótesis legal neutralizante tributaria como la enemiga del hecho imponible cuya misión es destruir totalmente la consecuencia habitual de la realización del mismo.

Además, las exenciones deben surgir necesariamente de una ley que puede ser la del gravamen en cuestión u otra.

Con respecto a su interpretación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en varias oportunidades, por ejemplo en los Fallos “Maderas Martini S.A.C.I.F.”¹⁴ y “Manitta, José”¹⁵, ha expresado:

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

¹⁴ Maderas Martini S.A.C.I.F. s/apelación (impuesto a las ventas), C.S.J.N., 28/08/1970

¹⁵ Manitta, José y otros c/Provincia de Mendoza, C.S.J.N., 26/06/1972

establecen. Fuera de estos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal sostuvo, por ejemplo en el Fallo “Chicago Bridge & Iron”¹⁶, que la interpretación de la leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de ellas y que comprende, además de la armonización de sus preceptos, su conexión con las otras normas que integran el ordenamiento jurídico vigente.

Estas cuestiones resultan relevantes ya que, como veremos a continuación así como en el Capítulo siguiente, no siempre se tuvieron en cuenta.

3.2. Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica

La Ley establece que el tratamiento impositivo de estas prestaciones diferirá según se cumplan o no ciertas condiciones previstas en la norma. Así, si bien están gravadas, pueden gozar de una exención, en virtud de lo contemplado en el Art. 7, o estar alcanzadas a la alícuota de 21% o del 10,5%.

Comenzaremos por mencionar en qué situaciones las prestaciones de servicios médicos se hallan exentas del impuesto, ya que el Art. 7, inc. h), se refiere explícitamente a este tipo de servicios mientras que el Art. 28, al establecer las alícuotas aplicables, hace referencia a aquel.

La Ley contempla en su Art. 7 cuáles son los hechos gravados que gozan de una exención y, particularmente, el inc. h), apartado 7, prevé que estarán exentos del impuesto:

Los 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.;

¹⁶ Chicago Bridge & Iron Suc. Argentina s/apelación (impuesto a los réditos), C.S.J.N., 30/04/1973

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.

Debe tenerse en cuenta que la enumeración que realiza la Ley no es taxativa, lo cual queda evidenciado, por ejemplo, en el inc. d) que luego de una enumeración de diversos profesionales de la salud sin ninguna relación aparente entre sí finaliza con la expresión "etcétera" o en el inc. f) que incluye a "todos los demás servicios relacionados con la asistencia". Esta es una de las causas de los conflictos surgidos entre el Fisco y los contribuyentes, respecto a esta cuestión, algunos de los cuales expondremos en el Capítulo N° 4. Como expresa Oklander (2005): "El hecho de no estar aclarado expresamente cuáles son los servicios médicos que están amparados por la franquicia, ha dificultado la tarea de los contribuyentes al momento de encuadrar los servicios que prestan" (p.345).

Como podemos observar, el primer párrafo determina qué servicios están alcanzados por este tratamiento, mientras que los siguientes establecen qué particularidades deben darse en cuanto a la prestación en sí misma para que resulte encuadrada en dicho artículo. Podemos decir que se trata de una exención de tipo objetiva, ya que recae sobre los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, sin embargo tiene limitaciones subjetivas ya que, como veremos a continuación, para que la misma sea procedente, deben intervenir en la prestación determinados sujetos, es decir que tanto los prestadores como los beneficiarios deben reunir ciertas características.

Así, la Ley establece, con respecto a los prestadores de estos servicios, que la retribución que perciban estará exenta del impuesto únicamente cuando sean abonadas por las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, o por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales. Y con relación a los beneficiarios, que se debe tratar de los adherentes no voluntarios, en el caso de las obras sociales, y de los matriculados o afiliados directos o integrantes de sus grupos familiares para los restantes casos. En este sentido debemos tener en cuenta, por un lado, que el Decreto Reglamentario contempla, en su Art. 31, la procedencia de la exención cuando la prestación se efectúe tanto al afiliado obligatorio como a los integrantes de

su grupo familiar primario así como a aquellos que, en virtud del régimen de libre elección de obras sociales, se encuentren afiliados a una diferente a la que les corresponda por su actividad. Y por el otro, que en aquellos casos en los que una obra social deriva este tipo de servicios y bajo estas condiciones a una cooperativa, entidad mutual o sistema de medicina prepaga también aplica este mismo tratamiento. Cabe mencionar que el Artículo incorporado a continuación del Art. 31 de la Reglamentación, por el Decreto 679/1999¹⁷, dispone que para el caso de las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo los importes que deban abonar por las prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas tienen el mismo tratamiento que el previsto para las obras sociales con respecto a sus afiliados obligatorios, es decir están exentos del tributo.

Por otro lado, el Decreto Reglamentario también hace mención en el Art. 31 a las prestaciones indirectas estableciendo que, para que proceda la exención, el servicio puede ser brindado directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes y, a su vez, estos pueden facturar a la entidad o al usuario del servicio. En estos casos, se exige que el prestador original emita una constancia en la cual certifique que dichos servicios están comprendidos dentro del beneficio otorgado por el Art. 7 de la Ley.

Asimismo, en el Art. 7, inc. h), apartado 7, se hace mención al pago directo que se efectúe a título de coseguro o por falta de servicios, considerándolo incluido en la exención, situación que debe ser contemplada junto con lo dispuesto por el Art. 31 del Decreto Reglamentario.

Respecto al primero de ellos, es decir al coseguro, la reglamentación es la encargada de disponer qué se considerará como tal, distinguiendo dos posibles situaciones. Una es el caso en que la prestación solo se encuentra cubierta por el sistema en forma parcial, en cuyo caso resulta irrelevante cuál es el porcentaje de la cobertura, es decir, solo se exige que una parte de la misma se halle cubierta. En este caso, además se consideran incluidos tanto aquellos pagos sujetos a reintegro que realicen los beneficiarios como los pagos suplementarios que efectúen los afiliados cuando opten por una cobertura superior a la que les corresponde en función de su remuneración, independientemente de que los mismos estén a cargo

¹⁷ Decreto 679/1999 (B.O. 25/06/1999)

del afiliado o del empleador. La otra situación posible es aquella en la que se deba abonar un importe adicional en concepto de bienes o servicios no cubiertos, en cuyo caso la norma establece que los mismos deben formar parte inescindible de la prestación principal, la cual necesariamente debe resultar comprendida en el beneficio exentivo dispuesto por la Ley. En ambos casos, las circunstancias que motiven el pago directo tienen que constar en los comprobantes emitidos por el prestador.

Con respecto al pago por falta de servicios al que se refiere la Ley, el Decreto Reglamentario aclara que solo se considerará exento del gravamen en aquellos casos excepcionales en los que la prestación se encuentra cubierta por el sistema, no obstante el beneficiario se ve obligado a abonarla porque no es brindada por razones meramente circunstanciales, en cuyo caso se deberá emitir una constancia que avale tal contingencia.

En ambos casos, los beneficiarios de las prestaciones deben ser exclusivamente aquellos que se encuentran comprendidos en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley.

Por su parte, el Art. 28 de la Ley es el que dispone la alícuota del impuesto aplicable, de manera que, en aquellas situaciones en las que no corresponda la exención, es necesario determinar a qué tasa deberá tributar la prestación en cuestión. El impuesto bajo análisis cuenta con una alícuota general del 21%, sin embargo la norma que lo rige prevé que la misma puede ser incrementada al 27% o reducida al 50% de la general en determinados casos expresamente establecidos. Particularmente, el inc. i) dispone que aquellos servicios a los que hace referencia el Art. 7, inc. h), apartado 7, estarán gravados al 10,5% en tanto no resulten alcanzados por la exención y sean brindados o contratados por cooperativas, entidades mutuales o sistemas de medicina prepaga. De manera que, debemos considerar alcanzadas por esta alícuota, por un lado, a aquellas prestaciones que, siendo brindadas por estas entidades, no hayan sido derivadas por las obras sociales, y por el otro, a aquellas cuyos beneficiarios sean adherentes voluntarios a las obras sociales.

Por lo tanto, podemos concluir que aquellos servicios cuya prestación no se encuentre exenta por lo dispuesto en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, ni gravada a la alícuota del 10,5%, tributará al 21% por aplicación supletoria de la

alícuota general del Impuesto al Valor Agregado. Al respecto, cabe mencionar la Resolución 6/18 (SDG TLI), del 22/01/2018, emitida a raíz de una consulta vinculante, mediante la cual se concluyó que las prestaciones médicas efectuadas a afiliados voluntarios de una obra social con la cual la entidad consultante no cuenta con un convenio específico se encuentran gravadas a la tasa general del tributo, ya que al no existir un acuerdo previo entre la obra social y la entidad en cuestión, esta no contará con una constancia que certifique que los servicios prestados resultan comprendidos en el beneficio de reducción de alícuota y en consecuencia debe considerarse que son contratados por un paciente en forma particular.

Como podemos observar, el tratamiento impositivo aplicable a las prestaciones médicas va a depender tanto de la calidad del beneficiario como del prestador. Así, se deberá analizar si el paciente es afiliado obligatorio o voluntario, matriculado, asociado o particular y si el profesional brinda sus servicios de forma particular o a través de una obra social, colegio o consejo de profesionales, entidad de medicina prepaga, cooperativa, mutual, etc. así como el vínculo existente entre los distintos prestadores para poder determinar si la prestación se halla exenta o gravada al 10,5% o al 21%.

3.3. Hospitales públicos

Los hospitales y demás centros de salud públicos dependen del Estado en sus distintos niveles, según sea el caso. En este sentido, la Ley prevé en su Art. 7, inc. h), apartado 1, que estarán exentas del impuesto las prestaciones realizadas por el Estado Nacional, las provincias, las municipalidades y el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por las instituciones pertenecientes a los mismos, de manera que los servicios médicos brindados por los centros de salud públicos se hallan exentos del tributo. Sin embargo, como mencionábamos previamente, el sistema de salud en nuestro país está conformado por una red compleja y amplia de prestadores que interactúan entre sí brindando sus servicios a pacientes derivados de otras instituciones y los hospitales públicos no son ajenos a este mecanismo ya que, en algunas ocasiones, no cuentan con el personal o los instrumentos necesarios.

Al respecto, cabe mencionar el Dictamen (DAL) 18/1996, del 26/03/1996, en el cual se concluyó que si se derivan pacientes de hospitales públicos a clínicas o

sanatorios privados, por carecer del material o instrumental adecuado, las prestaciones médicas correspondientes se encuentran exentas del impuesto. Para ello, el Organismo entendió que, si el Estado carece de los servicios adecuados para atender a ciertas enfermedades, los pacientes son derivados a instituciones privadas que cuenten con el instrumental pertinente y en consecuencia, se estaría produciendo una continuidad en el servicio del Estado, que por ende tiene que ser cubierto por el mismo.

En el mismo sentido pero con relación al traslado de pacientes encontramos el Dictamen (DAT) 22/2001, del 11/04/2001, en el cual el Organismo consideró que, teniendo en cuenta la finalidad social de las prestaciones contratadas por los hospitales públicos para los pacientes indigentes y carentes de obra social, las mismas resultan alcanzadas por la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 7, en lo que respecta al transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. En dicho Dictamen se entendió que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica realizados por prestadores médicos al Estado resultan similares a los desarrollados por las obras sociales y en consecuencia, quedarían alcanzadas por el beneficio exentivo. Por su parte, la Subsecretaría de Política Tributaria opinó que, para que no queden dudas respecto al tratamiento que debe aplicarse a este tipo de servicios, sería conveniente que el mismo sea aclarado a través de una norma reglamentaria, sin embargo, esta cuestión nunca fue incorporada ni en la Ley ni en su Reglamentación.

Es evidencia de ello que diez años después de esa sugerencia, tenemos el Dictamen (DAT) 50/2011, del 27/06/2011, a raíz de la consulta de una institución de salud privada que prestaba servicios a pacientes provenientes de hospitales públicos de la Provincia de Río Negro cuya derivación era gestionada por el Ministerio de Salud provincial, aunque la misma se efectuaba de manera discrecional ya que no siempre obedecía a falta de aparatología o instrumental. No obstante, el Organismo Asesor concluyó que las prestaciones se encontraban exentas del gravamen teniendo en cuenta la finalidad social de las mismas y la voluntad del legislador.

3.4. Otras entidades prestadoras de servicios médicos

La Ley establece en su Art. 7, inc. h), apartado 6, que estarán exentas del impuesto aquellos servicios prestados por las obras sociales, por las asociaciones,

fundaciones y entidades civiles y las entidades mutualistas, las cuales se encuentran comprendidas en el Art. 20¹⁸ de la Ley de Impuesto a las Ganancias en sus inc. f) y g), respectivamente, y por los colegios y consejos profesionales. Como podemos observar, la exención en cuestión recae sobre determinados sujetos pero con ciertas limitaciones. Por un lado, se refiere a las prestaciones y locaciones comprendidas en el Art. 3, inc. e), apartado 21, de la Ley y por el otro, los sujetos deben reunir determinadas condiciones. Así, en el caso de las obras sociales, las mismas deben haber sido creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales. Por su parte, los colegios y consejos profesionales están alcanzados por la exención en tanto los servicios prestados se relacionen en forma directa con sus fines específicos. Finalmente, para el caso de las asociaciones, fundaciones, entidades civiles y mutuales, además de cumplir también con este último requisito, las mismas deben contar con la respectiva exención en el Impuesto a las Ganancias. Al respecto, cabe mencionar el Dictamen (DAL) 41/2003, del 23/07/2003, referido al Colegio de Bioquímicos de Entre Ríos, en el cual el Organismo sostuvo que no correspondía el beneficio previsto en el Art. 7, inc. h), apartado 6, ya que la actividad de facturar, cobrar y liquidar los servicios prestados por los bioquímicos a las obras sociales era un servicio administrativo no relacionado directamente con los fines específicos de la entidad. Asimismo, consideró que, si bien para estas entidades no se requiere la exención del Impuesto a las Ganancias y la misma hubiese resultado irrelevante si se cumplía con la condición anterior, el hecho de no contar con la exención reconocida en virtud del Art. 20, inc. f), de la Ley de dicho impuesto, implicaba el decaimiento del beneficio que pudiera haber existido en el Impuesto al Valor Agregado debido al reenvío a dicha norma previsto en el Art. 7, inc. h), apartado 6.

Las disposiciones de este apartado deben ser complementadas con lo dispuesto por el Artículo sin número incorporado a continuación del Art. 7, el cual originó algunas controversias en cuanto a su alcance e interpretación, generando incluso que el mismo fuera modificado posteriormente. A continuación mencionaremos en orden cronológico la normativa relacionada, con la intención de evidenciar cuál es el

¹⁸ Art. 26, Ley de Impuesto a las Ganancias, T.O. 2019, aprobado por Decreto 824/2019 (B.O. 06/12/2019)

tratamiento que corresponde aplicar a estas entidades prestadoras de servicios médicos.

En primer término, debemos tener en cuenta que la Ley de Impuesto al Valor Agregado regula lo relacionado con dicho tributo, sin embargo, también existen leyes especiales, referidas a cuestiones específicas, que pueden contener normas de carácter tributario. Así, en lo que respecta al tema que estamos tratando, encontramos estas menciones, por ejemplo, en la Ley 16.656¹⁹, por la cual se dispuso que las entidades civiles con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública, quedaran exentas del pago del impuesto a los réditos, entonces vigente, y de todo otro impuesto nacional. Por su parte, la Ley 20.321, de Asociaciones Mutuales, establece en su Art. 29, que aquellas entidades constituidas de acuerdo a las exigencias de la Ley, están exentas de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos, en el orden nacional. En el mismo sentido se expresa la Ley 24.557, de Riesgos del Trabajo, al prever que los contratos de afiliación a una ART están exentos de todo impuesto o tributo nacional. Como podemos observar, en los tres casos queda incluido en la exención el Impuesto al Valor Agregado por tratarse de un impuesto nacional, aunque no se lo menciona de manera expresa.

Por otro lado, recordemos que el 01/12/1990 entra en vigencia la Ley 23.871 a partir de la cual se incorporan al ámbito de tributación los servicios en general. A partir de ese momento quedaron alcanzados por el tributo, entre otros, los servicios profesionales. Dicha norma, también modificó el Art. 6, actual Art. 7, referido a las exenciones, cuyo inc. h) se refiere a las prestaciones y locaciones del actual Art. 3, inc. e), apartado 21.

Posteriormente, el Organismo emitió el Dictamen (DAT) 6/1993, del 20/01/1993, a raíz de de una consulta efectuada por una mutual acerca del tratamiento que debía dispensar a su actividad en virtud de la exención general establecida por el Art. 29 de la Ley 20.321. En el mismo sostuvo que, debido a la reforma introducida por la Ley 23.871, a partir del 01/12/1990 las franquicias que gozan las asociaciones y entidades comprendidas en el Art. 20, inc. f), g) y m), de la Ley de Impuesto a las Ganancias (T.O. 1986) solo alcanzan a los servicios incluidos en el Art. 3, inc. e),

¹⁹ Ley 16.656 (B.O. 31/12/1964)

apartado 20 (actual 21) y siempre que los mismos se relacionen en forma directa con sus fines específicos. Como podemos observar, para la Administración Tributaria, las normas de la Ley de IVA prevalecían por sobre las disposiciones de las leyes especiales. A pesar de ello, aquellas entidades dedicadas a la prestación de servicios médicos se encontraban exentas del tributo, en tanto cumplieran el resto de los requisitos previstos, por encontrarse dichos servicios comprendidos en el Art. 3, inc. e), apartado 21.

En el año 1995, la Secretaría de Ingresos Públicos dicta, el 30 de marzo, la Providencia (SIP) 17.456/95, cuyo criterio fue luego receptado por la Administración a través de la Instrucción General (DGI) 28/1995, del 11 de agosto. La misma llevaba a conocimiento de las dependencias que las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectaban ni derogaban los beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales. De manera que, aquellas entidades que contaran con una ley especial en la cual se les concediera la exención de todo impuesto nacional estarían exentas del Impuesto al Valor Agregado en virtud de aquella, mientras que las demás veían limitado el alcance de la exención a las prestaciones del Art. 3, inc. e), apartado 21 y al resto de los requisitos del Art. 7, inc. h), apartado 6. En consecuencia, esto no implicaba una alteración en el tratamiento a recibir por parte de las entidades prestadoras de servicios médicos.

Sin embargo, esta situación varía en 1998 cuando se modifica la Ley y se incorpora un Artículo a continuación del Art. 7, a través de la Ley 25.063²⁰. El mismo dispuso que no sería de aplicación la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 6, ni las dispuestas por otras leyes nacionales, sean generales, especiales o estatutarias, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía que incluyan taxativa o genéricamente al Impuesto al Valor Agregado, con respecto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica. Quedaban exceptuados de esta limitación los servicios brindados por las obras sociales regidas por la Ley 23.660 a sus afiliados obligatorios y las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo. En consecuencia, las cuotas de las asociaciones o entidades que presten servicios de

²⁰ Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998)

asistencia médica y/o paramédica tendrán el tratamiento previsto para los sistemas de medicina prepaga, es decir, gravadas al 10,5%.

A raíz de esta modificación legislativa, surge la Instrucción General (AFIP) 5/2000, el 03/07/2000, mediante la cual se deja sin efecto la Instrucción General (DGI) 28/1995, bajo el argumento de que la Ley de IVA contiene disposiciones exentivas específicas que acotan las franquicias contenidas en otras leyes o normas. En consecuencia, se retoma el criterio sostenido previamente con relación a la limitación del alcance de la exención a las prestaciones del Art. 3, inc. e), apartado 21, pero esta vez excluyendo los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.

El año siguiente, en el 2001, se modifica el Artículo sin número incorporado a continuación del Art. 7, a través de una serie de normas dictadas de manera sucesiva en un lapso de tiempo menor a 40 días. Así, tenemos en primer lugar a la Ley 25.405²¹, mediante la cual se adicionan a la excepción prevista para las obras sociales regidas por la Ley 23.660, los servicios brindados por los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares. Unos días después, se dicta el Decreto 493/2001²² a través del cual se incorporan las demás obras sociales, en tanto sean creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, y se amplían las actividades exceptuadas de la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 6. Luego, se emite el Decreto 496/2001²³ que introduce nuevas modificaciones respecto a las actividades y, finalmente, tenemos el Decreto 615/2001²⁴, aplicable a los hechos imponible que se perfeccionen a partir del 01/05/2001, con el cual se ordena la redacción de las modificaciones incorporadas por las normas anteriores y se pone fin, al menos momentáneamente, a esta sucesión de alteraciones normativas.

Posteriormente, la Procuración del Tesoro de la Nación emite el Dictamen (PTN) 46/2002, del 15/03/2002, referido a la Fundación de la Hemofilia mediante el cual, si

²¹ Ley 25.405 (B.O. 06/04/2001)

²² Decreto 493/2001 (B.O. 30/04/2001)

²³ Decreto 496/2001 (B.O. 02/05/2001)

²⁴ Decreto 615/2001 (B.O. 14/05/2001)

bien no tiene relación directa con esta cuestión, sostenía la prevalencia de los beneficios concedidos por leyes especiales.

La controversia parece llegar a su fin en el año 2004, con la emisión de la Instrucción General (AFIP) 6/2004, del 8 de septiembre, mediante la cual se restablece la vigencia de la anterior Instrucción General (DGI) 28/1995, y con la sanción de la Ley 25.920²⁵, que incorpora dos nuevos párrafos al Artículo incorporado a continuación del Art. 7. A través de esta última modificación legislativa se dispuso que en ningún caso serán de aplicación, con respecto al Impuesto al Valor Agregado, las exenciones genéricas de impuestos en tanto no lo incluyan taxativamente, salvo cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes al 09/09/2004, que es la fecha de entrada en vigencia de la norma modificatoria. Sin embargo, según el tercer párrafo, la aplicación de estas disposiciones será sin perjuicio de lo previsto en el primer párrafo de dicho artículo, es decir con respecto a los servicios allí mencionados, entre los que se encuentran los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica. Esto llevó al Organismo Tributario a interpretar que rigen las exenciones genéricas establecidas, entre otras, por la Ley de Asociaciones Mutuales y la Ley 16.656 aplicable a las entidades civiles con personería jurídica, siempre que no se trate de servicios de salud, situación que provocó que la cuestión no se acabara allí y que varias entidades recurrieran a la Justicia con la intención de que se les reconozca la exención genérica, independientemente de la actividad. No obstante, las respuestas obtenidas fueron dispares.

Es así como nos encontramos, en el año 2013, con dos Fallos contrapuestos referidos al mismo tema, siendo el primero de ellos el de la Causa “Asociación Mutual Sancor”²⁶, del 12 de junio, en la cual se resolvió que las mutuales que presten servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica no están exentas del Impuesto al Valor Agregado en virtud de lo dispuesto por el primer párrafo del Artículo incorporado a continuación del Art. 7, el cual excluye expresamente a dichas actividades. Posteriormente, el 17 de septiembre, tenemos la Causa “Asociación

²⁵ Ley 25.920 (B.O. 09/09/2004)

²⁶ Asociación Mutual Sancor c/AFIP-DGI s/ordinario, Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A, 12/06/2013

Mutual San Isidro Labrador”²⁷, en la cual se resolvió confirmar la Resolución del Tribunal Fiscal de la Nación y reconocer la exención de la entidad en virtud de lo dispuesto por el Art. 29 de la Ley 20.321, independientemente de la actividad desarrollada, basándose en el argumento de que dicha Ley establece una exención genérica que comprende al Impuesto al Valor Agregado y es anterior al 09/09/2004. Además, se expresó que el tercer párrafo del Artículo incorporado a continuación del Art. 7 regula el criterio general que se debe aplicar para las exenciones que se dicten a partir de dicha fecha.

Finalmente, habiendo transcurrido más de 15 años desde la incorporación del Artículo siguiente al Art. 7 y a más de 10 años desde su última reforma, se expidió al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 14/04/2015, en la Causa “Asociación Mutual Sancor”²⁸. En dicho Fallo el Máximo Tribunal resolvió que la entidad se encuentra exenta de tributar el Impuesto al Valor Agregado por los servicios de salud y revocó la sentencia dictada en la instancia anterior. Para arribar a tal conclusión, sostuvo que era necesario desentrañar el sentido y alcance de los dos párrafos incorporados por la Ley 25.920 y calificó como incorrecta la interpretación del Juzgado interviniente anteriormente al considerar que la expresión “sin perjuicio” del primero de ellos indica que las previsiones de dicha Ley se refieren a cualquier actividad que no sea la prestación de servicios médicos. Así, luego de un análisis gramatical de la norma y considerando el elevado fin social que persiguen las asociaciones mutualistas, concluyó que la exención genérica prevista por el Art. 29 de la Ley 20.321 para dichas entidades alcanza al IVA en los servicios de salud por encontrarse la norma vigente a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 25.920, es decir el 09/09/2004.

En virtud de este Fallo, tenemos el Dictamen (DI ATEC) 9/2017, del 23/03/2017, a partir de la consulta de una entidad cuyo único objeto era brindar servicios de asistencia médica y sanitaria a sus asociados. En dicho Dictamen, el Organismo Asesor interpretó que, si la entidad en cuestión se encontraba debidamente constituida e inscripta ante el organismo de contralor competente, se hallaba exenta de tributar el gravamen. Para ello consideró el criterio sentado por la Corte Suprema

²⁷ Asociación Mutual San Isidro Labrador s/DGI, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala IV, 17/09/2013

²⁸ Asociación Mutual Sancor c/AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de derecho, C.S.J.N., 14/04/2015

en el Fallo “Asociación Mutual Sancor”, acerca de la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes vigentes independientemente de la actividad, y que, si bien no existe una norma general que instruya a todas las áreas del Organismo Fiscal a acatar dicho Fallo, la Procuración del Tesoro de la Nación sostuvo que la jerarquía de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el carácter definitorio de sus sentencias y la necesaria armonía de los distintos órganos del Estado, determinan que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte en el ámbito jurisdiccional.

Como podemos observar, la cuestión quedó resuelta a través de la intervención de nuestro Máximo Tribunal, sin embargo, la redacción de la norma no ha sido modificada.

Por todo lo expuesto, podemos concluir que las obras sociales, con respecto a sus afiliados obligatorios, los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, en lo que respecta a sus matriculados, afiliados directos y grupos familiares, así como las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo están exentas del Impuesto al Valor Agregado en virtud de lo dispuesto por la propia Ley que rige el tributo, mientras que para el resto de las entidades se deberá analizar no solo lo previsto en dicha norma sino también lo dispuesto por otras leyes especiales considerando además la jurisprudencia aplicable a cada caso particular.

Capítulo N° 4: Situaciones especiales: Jurisprudencia administrativa y judicial

Si bien la enumeración que se efectúa en el Art. 7, inc. h), apartado 7, no es taxativa no toda prestación vinculada con la asistencia sanitaria, médica y paramédica resulta alcanzada por la exención. Siendo el ámbito de la medicina tan amplio y complejo, además de estar en constante evolución debido a los avances de la tecnología que aplicados a la salud de las personas buscan día a día mejorar su calidad de vida, podemos encontrar una gran cantidad de situaciones que se vinculan con los servicios de salud y que nos llevan a plantearnos cuál es el tratamiento impositivo que corresponde otorgarles.

A continuación, procederemos a mencionar algunas de estas situaciones particulares y los criterios que ha ido adoptando el Fisco al respecto a lo largo de los años así como la opinión de los diferentes Tribunales que se han expedido sobre estos asuntos.

4.1. Servicios de hospitalización

Los servicios de hospitalización así como las prestaciones accesorias a la misma están comprendidos en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, de manera que, en tanto se cumplan el resto de los requisitos de dicho apartado con relación al prestador y al beneficiario, se encuentran exentos del tributo.

Ahora bien, durante la hospitalización se le brindan al paciente los servicios necesarios para el diagnóstico y la cura de su afección pero, para lograrlo, muchas veces se requiere el consumo de ciertos bienes muebles, tales como material descartable o medicamentos.

Con respecto a este tema, tenemos el Dictamen (DAT) 46/2001, del 29/06/2001, en el cual se interpretó que el suministro de medicamentos durante la internación no constituye la venta de una cosa mueble sino que integra la prestación médico asistencial, ya que forma parte del tratamiento indicado para la curación y restablecimiento del paciente hospitalizado. En consecuencia, corresponde analizar el tratamiento impositivo aplicable a la prestación en cuestión, a la luz de las

disposiciones del Art. 7, inc. h), apartado 7, teniendo en cuenta los sujetos intervinientes.

En el mismo sentido se expidió el Organismo Asesor en el Dictamen (DAT) 54/2003, del 08/09/2003, con respecto a los medicamentos suministrados durante la internación. En este caso, dado el carácter de la consultante, se aclaró que si la prestación se encuentra gravada, por ejemplo si los pacientes fueran adherentes voluntarios a obras sociales, dichos medicamentos integran el precio neto gravado de la prestación pero no por configurar la venta de una cosa mueble sino en virtud de lo dispuesto por el punto 3 del Art. 10 referido a los bienes que se incorporen a las prestaciones gravadas del Art. 3.

No obstante, deberíamos tener en cuenta que no todo servicio que se relacione indirectamente con las prestaciones médicas o que se brinde dentro de una institución sanitaria puede ser considerado servicio de asistencia. Por lo menos así lo expresó el Tribunal Fiscal de la Nación en la Causa "Locatelli"²⁹, referida a la prestación del servicio de TV en las habitaciones. En este caso, el contribuyente consideró que se trataba de una prestación accesoria de la hospitalización, en consecuencia encuadraba en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, y se hallaba exenta cuando era brindada a afiliados obligatorios a obras sociales. Sin embargo, el Tribunal resolvió, por mayoría, que dicho servicio no se encuentra vinculado al objetivo central de los hospitales, que es en definitiva la prevención y cura de los pacientes, y que la norma que establece la exención se refiere en sus diversos incisos a los servicios prestados por los profesionales de la salud en diferentes especializaciones o por los auxiliares técnicamente calificados, por lo tanto, no se lo puede considerar como un servicio accesorio al de hospitalización ya que hacerlo implicaría alejarse del fin que tuvo en cuenta el legislador al establecer la exención. El voto en disidencia fue emitido por el Dr. Marchevsky bajo el argumento de que los servicios de hospitalización abarcan, por un lado, la asistencia sanitaria, médica y paramédica y, por el otro, las actividades accesorias y complementarias, como la medicación y el servicio de habitación para internación. Por lo tanto el servicio de hospitalización es único y queda alcanzado en su totalidad por la dispensa o por las alícuotas pertinentes, según el caso, ya que no se debe pensar que dicho servicio no

²⁹ Locatelli, Gabriel Alejandro s/recurso de apelación-IVA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 26/02/2019

se puede brindar sin el de TV sino que el de TV no podría prestarse en esa institución si no fuera dentro del ámbito de la hospitalización porque nadie se internaría para mirar televisión. Personalmente, se concuerda con el Dr. Marchevsky en el sentido de que la hospitalización abarca una serie de prestaciones que vistas individualmente y brindadas en otro ámbito podrían estar gravadas, pero en este contexto deberían considerarse como parte de la denominada hotelería hospitalaria la cual queda subsumida dentro de aquella.

Por lo tanto, no debería considerarse cada servicio de manera aislada sino dentro del contexto en el cual se brinda, ya que no es lo mismo, por ejemplo, el servicio de TV al que se accede únicamente en la habitación de una institución médica cuando uno está internado que aquel que se nos brinda a cada uno de nosotros en nuestros hogares. En este sentido, entendemos que se debería analizar cada caso particular, especialmente cuando pueda resultar dudoso o controversial, ya que a veces los contribuyentes pretenden hacer un uso excesivo de la franquicia que otorga la Ley pero al mismo tiempo el Fisco suele aplicar un criterio excesivamente restrictivo.

4.2. Odontólogos y prótesis odontológicas

Los odontólogos se encuentran mencionados expresamente en el inciso d) del Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, por lo tanto, mientras se cumplan el resto de las condiciones previstas, sus servicios se encontrarán exentos del tributo.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que los odontólogos no solo brindan servicios, tales como extracciones o arreglos de caries, sino que en algunas ocasiones deben valerse de prótesis, situación que nos lleva a analizar cuál es el tratamiento que reciben las mismas.

En este sentido, nos encontramos con el Dictamen (DAT) 105/1996, del 28/10/1996, referido al tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado de las prótesis odontológicas, cuando las mismas no se hallaban cubiertas por las empresas de medicina prepaga. Antes de continuar, cabe recordar que la ley del impuesto vigente en ese entonces y hasta el 31/12/1998, establecía, en el Art. 6, inc. j), apartado 7, que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que brinden o contraten los sistemas de medicina prepaga gozaban de la exención, en las condiciones que lo disponga la reglamentación. En este caso, el Organismo

consideró que, como los servicios odontológicos se encuentran comprendidos en forma genérica en la franquicia y las actividades referidas al diseño, adaptación o colocación de piezas dentarias, pernos, etc. constituyen una modalidad de aquellos, que deben ser efectuadas por el profesional, las cosas muebles necesarias para cumplir ese fin deberían considerarse parte integrante del servicio médico, el cual en definitiva no sería posible sin la concurrencia de estas piezas. Finalmente, concluyó que si las prestaciones sanitarias odontológicas de diseño, adaptación o colocación de prótesis, pernos, coronas, etc. estaban cubiertas por el sistema de medicina prepaga, el precio adicional que debía pagar el asociado por dichas prótesis, se consideraba parte integrante de la prestación médica y exceptuado de tributación, en tanto la prestadora adquiriera a terceros esos elementos.

Por lo tanto, en el caso de las prótesis odontológicas, se considera que las mismas forman parte inescindible de la prestación principal, en este caso el servicio odontológico, y mientras dicho servicio cumpla con los requisitos previstos para gozar de la exención, la entrega de la cosa mueble tendrá idéntico tratamiento.

4.3. Auxiliares de la medicina: elaboración de cosa mueble o soporte material

Los servicios que presten los técnicos auxiliares de la medicina, siempre que se cumplan las condiciones establecidas, estarán exentos del impuesto por estar previstos en el inciso e) del Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley.

Cabe mencionar que ni la Ley que rige el tributo bajo análisis ni su Decreto Reglamentario ni ninguna otra disposición de carácter tributario definen qué se entiende por auxiliar de la medicina, de manera que deberíamos recurrir a las normas que regulan el ejercicio de la medicina en nuestro país a fin de poder determinar quiénes son estos profesionales auxiliares y, por lo tanto, quiénes quedan encuadrados en este inciso. De hecho, como veremos a continuación, es lo que hicieron los Tribunales de Justicia que debieron intervenir en las causas referidas a esta cuestión.

Además, debemos tener en cuenta que muchas veces estos técnicos auxiliares, para poder llevar a la práctica su función de asistencia a la medicina, deben valerse de bienes muebles que resultan imprescindibles para mejorar o preservar la salud de las personas. Tal es el caso, por ejemplo, de los técnicos ópticos o técnicos en

ortesis y prótesis quienes, necesariamente, deben valerse de las piezas o prótesis correspondientes para llevar a cabo su actividad profesional y para quienes su encuadre tributario se fue modificando a lo largo de los años. Precisamente, una de las situaciones controversiales que se dio con mayor frecuencia fue la incorporación de bienes muebles a las prestaciones de servicios. Recordemos que en la Sección 2.1 del presente trabajo veíamos que tales incorporaciones deben ser consideradas en cada caso particular ya que varía el tratamiento aplicable.

En este sentido, encontramos uno de los antecedentes referidos a este tema en el Dictamen (DAT) 134/1994, del 24/08/1994, en el cual se consideró que la provisión, construcción y prestación profesional óptica de anteojos recetados por profesionales oftalmólogos, de armazones y/o monturas para lentes, lentes de contacto y prótesis brindadas a los beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados no encuadra en la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley ya que no se trata de una prestación sanitaria, médica o paramédica sino de una simple elaboración de lentes por encargo. En dicho dictamen el Organismo Asesor sostuvo:

La intención de la norma es apartar de la tributación las labores tendientes a la efectiva atención médica de los pacientes con miras a su curación, prevención y restablecimiento y a aquellos servicios que, sin tener vinculación directa con la medicina, complementen y asistan al servicio principal.

Por lo tanto, no toda prestación relacionada con la medicina puede encuadrarse en la exención. Asimismo, consideró que la franquicia es procedente únicamente si se trata de una actividad que encuadre en el Art. 3, inc. e), apartado 21, de la Ley, es decir las restantes locaciones y prestaciones que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, de manera que la actividad en cuestión no encuadra en la situación prevista por tener por objeto la elaboración de una cosa mueble por encargo. Por todo lo expuesto, se concluyó que la misma resultaba gravada por el IVA, y no exenta, por constituir una locación comprendida en el Art. 3, inc. c), de la Ley, es decir elaboración de una cosa mueble por encargo de un tercero, de acuerdo a las especificaciones del oftalmólogo que es en definitiva el profesional que presta efectivamente el servicio médico y por lo tanto a quien le cabe la exención.

En el mismo sentido se expidió en el Dictamen (DAT) 64/1999, del 15/09/1999, referido en este caso a la venta y alquiler de material ortopédico. Haciendo referencia al Dictamen mencionado anteriormente, la Administración sostuvo una vez más que la construcción de piezas ortopédicas (piernas, brazos, manos, etc.) constituye una elaboración de cosas muebles por encargo de un tercero y que, en este caso, la intervención de un técnico auxiliar solo tiene por finalidad la colocación del producto, ya que las especificaciones para elaborar las piezas son indicadas por un médico. Por último, con respecto al alquiler de elementos ortopédicos, tales como sillas de ruedas, muletas, bastones, etc., sostuvo que se trata de una mera locación de cosas muebles. Por lo tanto, en este caso ninguna de las actividades del contribuyente era susceptible de ser encuadrada en la exención.

Similar criterio aplicó en el Dictamen (DAT) 47/2000, del 30/06/2000, referido también a la provisión de anteojos y la prestación de servicios de óptica oftálmica. En esta oportunidad el contribuyente sostuvo que la labor del óptico es una actividad auxiliar de la oftalmología y que el mismo desarrolla una prestación conexas a esa especialidad, por lo tanto, los profesionales brindan un servicio de carácter integral y no una simple provisión de una cosa mueble. Sin embargo, el Organismo consideró:

La franquicia en cuestión se limita a las prestaciones tendientes a promover la atención del paciente para su curación, atento a lo cual se margina a los servicios que, aunque relacionados con la asistencia médica, no se vinculan directamente con la actividad curativa o de prevención de enfermedades, los cuales se hallan gravados.

En consecuencia, referenciando nuevamente al Dictamen (DAT) 134/1994, concluyó que la tarea que realizan los técnicos oftalmólogos no constituye una prestación de servicios que encuadre en el Art. 3, inc. e), apartado 21, de la Ley, por lo tanto no puede resultar alcanzada por la exención prevista en el inc. h) del Art. 7, sino que se trata de una elaboración de bien mueble por encargo de terceros y, en consecuencia, debe recibir el tratamiento impositivo que le corresponda en función del bien que constituya su objeto.

Siguiendo los mismos fundamentos esta ha sido la posición adoptada por el Fisco en relación a esta cuestión. Entonces cabría preguntarnos, si los servicios de estos técnicos auxiliares consisten en la elaboración y adaptación de bienes muebles pero

dichas actividades no constituyen una prestación de servicios sino la elaboración de una cosa ¿En qué situación estos profesionales encuadrarían en el inc. e) del Art. 7, inc. h), apartado 7 si la Administración Tributaria decidió de manera unilateral considerar que el servicio personal brindado por un profesional, desde su punto de vista, no constituye realmente un servicio del Art. 3, inc. e)? A raíz de esta postura, ha habido diversas fiscalizaciones que concluían con resoluciones determinativas del Impuesto al Valor Agregado, algunas de las cuales fueron apeladas por los contribuyentes ante la justicia. Es así como encontramos diferentes pronunciamientos al respecto, tanto de la Cámara como del Tribunal Fiscal de la Nación, algunos de los cuales procederemos a mencionar a continuación.

Una de las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación es “Roberto e Ivo Lencioni SC”³⁰ del 01/11/2002, en la cual, por mayoría, la Sala B concluyó que la provisión, construcción y prestación profesional óptica de anteojos recetados por profesionales oftalmólogos, desarrollada por ópticos, se encuentra exenta del tributo por estar considerados estos últimos como colaboradores de la medicina según la Ley 17.132³¹, de Ejercicio de la medicina, odontología y actividades de colaboración. En el mismo sentido se expidió la Sala D el 07/02/2003 en los Fallos “Grupo Trini SRL”³² y “Laboratorio Óptico Flores SA”³³ donde, además de ratificar la exención, sostuvo que las lentes que el técnico óptico utiliza para montar en los armazones no son de propia producción sino adquiridas a terceros, por lo tanto, resulta inaplicable el criterio del Fisco de gravar la prestación por tratarse de la elaboración, fabricación o construcción de una cosa mueble por encargo de un tercero, según el Art. 3, inc. c), de la Ley. Posteriormente, se pronunciaron sobre este asunto y en el mismo sentido, la Sala A, el 30/05/2005 y la Sala C, el 22/09/2005, en las Causas “PSOI SA”³⁴ y “Campos Diego Ricardo”³⁵, respectivamente. Sin embargo, pese a haberse pronunciado previamente en otro sentido, la Sala C del Tribunal decide confirmar la resolución determinativa del Organismo Recaudador en la Causa “Metalizado Óptico Argentina SA”³⁶, del 21/03/2006, y considerar que la prestación de servicios de óptica oftálmica no se encuentra alcanzada por la exención. A pesar de este fallo,

³⁰ Roberto e Ivo Lencioni SC, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 01/11/2002

³¹ Ley 17.132 (B.O. 31/01/1967)

³² Grupo Trini SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 07/02/2003

³³ Laboratorio Óptico Flores SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 07/02/2003

³⁴ PSOI SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 30/05/2005

³⁵ Campos Diego Ricardo, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 22/09/2005

³⁶ Metalizado Óptico Argentina SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 21/03/2006

podemos decir que, en general, el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación fue considerar a la actividad en cuestión exenta del gravamen, por tratarse de un servicio prestado por colaboradores de la medicina, en virtud de lo dispuesto por la Ley 17.132. Cabe destacar que uno de los vocales que mantuvo su postura en contra fue el Dr. Castro quien sostuvo, por ejemplo en la Causa "Pupilent SA"³⁷, entre otros argumentos:

No basta asumir que los técnicos ópticos son auxiliares de la medicina para verificar la identidad subjetiva con el Art. 7°, inc. h), apartado 7°, inc. e), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, de esta forma, aplicar la exención al caso planteado, resultando preciso, además, indagar en la realidad económica negocial, a efectos de desentrañar cómo se materializa en los hechos la actividad que alega la apelante.

Es decir, su argumento se basaba en la actividad económica del sujeto, que consistía en definitiva en la entrega de objetos, en este caso anteojos, y que, si bien requería de determinadas prestaciones de servicios, las mismas se encontraban vinculadas al producto a comercializar y al diseño del mismo, por lo tanto, no correspondería considerar dichos bienes como soporte material de los servicios de óptica oftálmica. Desde su punto de vista, esta situación no podía verse alterada por el hecho de que el sujeto en cuestión cuente con uno o varios técnicos ópticos bajo relación de dependencia, ya que no se estaba juzgando la prestación de un profesional actuando aisladamente sino de una sociedad comercial que se dedicaba a la venta y entrega de bienes muebles.

Con respecto a los fallos de Cámara encontramos, entre otros, la Causa "Laboratorio Pfortner Cornealent SACIF"³⁸, del 07/12/2007, en la cual se confirmó la Resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que revocaba la determinación de oficio de IVA efectuada por el Fisco a una sociedad dedicada a la provisión, construcción y prestación profesional óptica de anteojos, lentes de contacto y prótesis, recetados por profesionales oftalmólogos, ya que la actividad se encontraba alcanzada por la exención en cuestión. En este caso, el Tribunal, al momento de resolver, sostuvo que no había razones para asignarle a la provisión de prótesis ópticas un tratamiento

³⁷ Pupilent SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 28/11/2007

³⁸ Laboratorio Pfortner Cornealent SACIF c/DGI, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala V, 07/12/2007

diferente al que se le daba a la provisión de prótesis dentales, ya que, en ambos casos, se tendía a subsanar deficiencias funcionales humanas, visuales y del sistema digestivo, respectivamente; la actividad se encontraba precedida por la intervención de un profesional de la medicina, es decir oftalmólogo y odontólogo; e intervenían técnicos a los cuales se les reconoce legalmente el estado de complementación profesional. Por otro lado, tenemos la Causa “Metalizado Óptico Argentina SA”³⁹, del 10/02/2010, en la cual el Tribunal Fiscal de la Nación había resuelto confirmar la resolución administrativa determinativa del IVA, aceptando como opinión de la Sala el voto del Dr. Castro, quien venía manteniendo su postura en contra de la exención para casos similares⁴⁰, sin embargo en las causas anteriores había quedado en minoría. Por su parte, la Cámara decidió revocar el fallo recurrido y resolvió que la provisión de anteojos recetados por profesionales oftalmólogos se encuentra alcanzada por la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley de IVA, por encontrarse la actividad de los ópticos técnicos especialmente definida como actividad de colaboración de la medicina en el Art. 42 de la Ley 17.132.

A pesar de que, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara Nacional de Apelaciones, resolvieron en varias oportunidades revocar las resoluciones determinativas del Fisco y considerar que la actividad de provisión de anteojos recetados por profesionales oftalmólogos, en tanto fuera brindada por técnicos ópticos, se hallaba exenta del impuesto, el Organismo Recaudador mantuvo su postura al respecto. Tal es así que, ante una consulta vinculante, emitió el 04/08/2008, el Dictamen (DAT) 35/2008 referido a la fabricación y venta a consumidores finales de anteojos recetados. En este caso, el contribuyente consideraba que su actividad se encontraba alcanzada por la exención del Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, por tratarse de servicios de asistencia paramédica llevados a cabo por técnicos auxiliares de la medicina, en este caso ópticos técnicos, considerados colaboradores de la medicina según la Ley 17.132, citando como precedentes diversos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara a favor de esta postura. No obstante, el Organismo sostuvo que, si bien en la Causa “Roberto e Ivo Lencioni” la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró

³⁹ Metalizado Óptico Argentina SA c/DGI, Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala III, 10/02/2010

⁴⁰ Roberto e Ivo Lencioni SC, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 01/11/2002 y Lutz Ferrando SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 17/12/2002

inadmisible el recurso extraordinario, a pesar de la propuesta de la Representación Fiscal de mantener la apelación de la sentencia, era conveniente volver a evaluar la estrategia procesal. Por lo tanto, en dicho Dictamen, el Organismo Asesor consideró que se trataba de la elaboración de un bien mueble por encargo de un tercero y manifestó:

Hasta tanto no se produzca la referida revaluación procesal, correspondería llevar a conocimiento del consultante que, independientemente del carácter que revista quien encarga sus servicios -afiliado obligatorio o voluntario a obra social o no afiliado-, la elaboración de anteojos y lentes que realiza se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado conforme a lo normado por el precitado artículo 3°, inciso c) de la ley del gravamen, resultando de aplicación la alícuota general del tributo (21%) prevista en el primer párrafo del artículo 28 de dicha ley.

Sin embargo, podemos decir que uno de los casos emblemáticos referidos a este tema es la Causa “Lutz Ferrando SRL”⁴¹ que comienza ante el Tribunal Fiscal de la Nación y cuya sentencia es confirmada luego por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, finalmente, por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 12/05/2009, cuestión esta que ha hecho rever el criterio de la Administración Tributaria Nacional. La empresa en cuestión se dedicaba a la provisión de elementos oftalmológicos correctivos, como anteojos, lentes de contacto y prótesis, a favor de beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados y había sido pasible de una determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado, cuya resolución fue revocada por el Tribunal Fiscal de la Nación. En este caso, el Organismo Recaudador aplicó el mismo criterio que venía aplicando desde hacía años y consideró que la prestación en cuestión se hallaba gravada por tratarse de una elaboración de cosas muebles por encargo de terceros. Sin embargo, en todas las instancias se consideró que la actividad de los ópticos técnicos es de colaboración de la medicina, en virtud de lo dispuesto por la Ley 17.132 que regula el ejercicio de la medicina, odontología y actividades de colaboración de las mismas, y cuyo Art. 42 establece que se consideran actividades de colaboración las que ejercen, entre otros, los técnicos ópticos. En este sentido, la Corte sostuvo, en concordancia con el

⁴¹ Lutz Ferrando SRL c /DGI, C.S.J.N., 12/05/2009

Tribunal Fiscal, que resulta irrelevante la distinción que realiza el Fisco entre las palabras “auxiliares” que utiliza la Ley de IVA y “colaboradores” a la que hace mención la Ley 17.132 ya que en ambos casos se apunta a una idea de asistencia o ayuda de la actividad principal del ejercicio de la medicina. Cabe mencionar que dicha ley considera en su Art. 2 que las actividades de colaboración de la medicina u odontología son aquellas que “Ejercen las personas que colaboren con los profesionales responsables en la asistencia y/o rehabilitación de personas enfermas o en la preservación o conservación de la salud de las sanas” y que la Administración, por su parte, sostuvo en los dictámenes mencionados previamente, entre otros, que la intención de la norma al establecer la exención bajo análisis fue la de apartar de la tributación a aquellos servicios que, sin tener vinculación directa con la medicina, complementen y asistan al servicio principal, de manera que, a nuestro entender y en coincidencia con el criterio del Tribunal, resultaría un exceso por parte del Fisco la distinción terminológica entre auxiliar y colaborador siendo que ambos se refieren a una asistencia que se brinda a la actividad ejercida por el profesional médico. Por todo lo expuesto, se concluyó que la actividad del sujeto se hallaba exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto por el Art, 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, debido a que los técnicos ópticos son considerados técnicos auxiliares de la medicina y que los anteojos recetados y lentes de contacto que proveen constituyen el soporte material de la prestación principal.

Decimos que este caso resulta emblemático acerca de esta temática porque, si bien hubo otros fallos anteriores en el mismo sentido, algunos de los cuales fueron mencionados previamente, aquellos finalizaban en instancias anteriores mientras que la Causa “Lutz Ferrando SRL” obtuvo una sentencia favorable al contribuyente de nuestro Máximo Tribunal. Es a raíz de este fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la Administración modifica su criterio y, a partir de entonces, encontramos diversos dictámenes y resoluciones, originados en consultas vinculantes de los contribuyentes, emitidos por el fisco y referidos no solo a la actividad de los técnicos ópticos y la provisión de lentes sino también a los técnicos en ortesis y prótesis y la provisión de bienes que los mismos realizan, en los cuales adopta una postura totalmente opuesta a la mantenida durante muchos años en relación a este tema.

Con respecto a los técnicos ópticos, podemos mencionar, entre otros, el Dictamen (DAT) 23/2010, del 29/04/2010, relacionado con la Resolución 40/10 (SDG TLI) que surge a raíz de una consulta vinculante, en el cual se concluyó que, teniendo en cuenta la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la Causa “Lutz Ferrando SRL”, la actividad desarrollada por los técnicos ópticos con relación a la venta de anteojos recetados está exenta del Impuesto al Valor Agregado en virtud de lo dispuesto por el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley. En dicho Dictamen también se hizo a mención a que la Procuración del Tesoro de la Nación ha expresado:

Si existe jurisprudencia reiterada favorable a los reclamos de los interesados, no parece razonable ni práctico insistir en la negativa administrativa de tales reclamos, ya que ello mueve a los reclamantes a acudir a la Justicia, con el consiguiente acrecentamiento de gastos y honorarios y del dispendio de la actividad jurisdiccional, que conspira contra la eficiencia del Estado.

En este mismo sentido se pronunció en el Dictamen (DAT) 34/2011, del 28/04/2011, relacionado con la Resolución 32/11 (SDG TLI), originado a partir de una consulta con carácter vinculante acerca del tratamiento que correspondía otorgar a la actividad de los técnicos ópticos con relación a la venta de anteojos recetados, armazones y lentes de contacto. En el caso bajo análisis el contribuyente brindaba sus servicios a diversos sujetos, por lo tanto se concluyó que las prestaciones brindadas a los afiliados obligatorios al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, obras sociales y a entidades mutuales, correspondientes a servicios derivados por aquellas, se encontrarán exentas; cuando sean brindadas a empresas de medicina prepaga o entidades mutuales, salvo el caso particular previsto anteriormente, estarán gravadas a la alícuota reducida del 10,5%; y, finalmente, aquellas que se brinden a pacientes particulares tributarán a la alícuota general del impuesto, es decir al 21%.

En relación a los técnicos en ortesis y prótesis también encontramos una gran cantidad de dictámenes y resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, entre los cuales podemos mencionar el Dictamen (DI ATEC) 36/2010, del 12/07/2010, relacionado con la Resolución 81/10 (SDG TLI), en el cual se rectifica el criterio adecuándolo al fallo de la Corte y se concluye que la provisión de prótesis así

como el servicio de asesoramiento técnico vinculado con dicha provisión se encuentran exentos del gravamen de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 7, inc. h), punto 7, apartado e, de la Ley, por estar comprendida la actividad de los técnicos en ortesis y prótesis, al igual que la de los técnicos ópticos, dentro de las actividades de colaboración de la medicina y odontología establecidas en el Art. 42 de la Ley 17.132. Cabe mencionar que previamente había sostenido que la provisión de prótesis, por no constituir una prestación o locación del Art. 3, inc. e), apartado 21, de la Ley, no podía estar comprendida en la exención, por lo tanto se trataba de una venta gravada. Sin embargo, no modificó su postura acerca de la provisión del equipamiento específico para el desarrollo de cirugías, tales como torre de laparoscopia y arco en C móvil, la cual constituye una locación de cosa mueble, mientras que el servicio de asesoramiento específico vinculado a dicho alquiler es una actividad accesoria del mismo, por lo tanto ambas se hallan gravadas por el impuesto no siendo procedente en este caso la exención.

Aplicando el mismo razonamiento, surge el Dictamen (DAT) 36/2012, del 11/12/2012, a raíz de una consulta vinculante efectuada por una sociedad dedicada a la provisión de prótesis y elementos de trauma y a la prestación del servicio técnico vinculado, brindado por instrumentadores quirúrgicos con título habilitante. La consultante consideró que, al igual que los técnicos en ortesis y prótesis, la actividad de los instrumentadores quirúrgicos forma parte de la enumeración que efectúa de los colaboradores de la medicina la Ley 17.132 en su Art. 42, por lo tanto correspondía aplicar el mismo criterio que el previsto en el mencionado Dictamen (DI ATEC) 36/2010 y en la Causa "Lutz Ferrando SRL" en cuanto al tratamiento exentivo de su actividad, conclusión a la que también arribó el Organismo al resolver que, tanto la provisión de prótesis para reemplazos articulares como el servicio de asesoramiento técnico vinculado a ella, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado según lo dispuesto por el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley.

También podemos mencionar el Dictamen (DI ATEC) 24/2014, del 23/07/2014, originado en la consulta de un contribuyente dedicado a la venta de prótesis y productos ortopédicos, junto con el asesoramiento técnico y la provisión de los elementos o herramientas necesarios para su colocación, a obras sociales. En este caso, la particularidad radica en que, al momento de efectuar la venta del producto a la obra social, se desconoce si además se va a requerir el servicio técnico o las

cajas de herramientas necesarias para su colocación, por lo tanto, si alguna de sus actividades no estuviera exenta del tributo, esta situación debería verse reflejada en la cotización correspondiente. Además, la venta no se efectúa directamente al médico interviniente sino a la obra social, que es la encargada de solicitar los productos que necesitan sus afiliados, y, si bien la actividad de la consultante es la venta al por mayor de instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos, la obra social adquiere los productos para que sean utilizados en intervenciones quirúrgicas específicas y no para mantener un stock. Luego de analizar la situación, el Organismo concluyó que tanto la venta de prótesis y productos ortopédicos como la provisión de los elementos o herramientas necesarios para su colocación estarán alcanzadas por la exención prevista en el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, con las limitaciones allí previstas, cuando constituyan una unidad prestacional con el asesoramiento brindado por los técnicos en ortesis y prótesis, no siendo un impedimento el hecho de que la venta sea al por mayor por comprender un conjunto de prótesis, siempre que tengan por destino una aplicación individual predeterminada.

Así, luego del emblemático fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Organismo emitió una importante cantidad de Dictámenes y Resoluciones que tienen su origen en las consultas vinculantes de los contribuyentes. A partir de ellos, podemos concluir que el criterio actual aplicado por el Organismo Fiscal con respecto a la provisión de anteojos recetados, prótesis, implantes médicos y/o productos ortopédicos y al servicio de asesoramiento técnico vinculado a ella, brindado por técnicos ópticos, técnicos en ortesis y prótesis o instrumentadores quirúrgicos, es considerar a dichas actividades exentas del Impuesto al Valor Agregado en virtud de lo dispuesto por el Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, con las limitaciones allí previstas, por estar comprendidas dentro de las actividades de colaboración de la medicina, según el Art. 42 de la Ley 17.132, en tanto lo determinante sea el asesoramiento técnico profesional.

Finalmente, cabe destacar que, habiendo transcurrido once años desde el Fallo “Lutz Ferrando SRL”, si bien la Administración en la práctica adaptó su criterio al mismo, no lo formalizó normativamente ya que no existe una disposición de carácter general referida a esta situación, en consecuencia los contribuyentes se ven obligados a efectuar consultas de carácter vinculante a fin de aclarar el encuadre

tributario que deben otorgar a su actividad. De hecho, solo entre 2018 y 2019, encontramos más de diez consultas vinculantes referidas a este tema, todas ellas con planteos similares.

Recordemos que el régimen de consulta vinculante resulta optativo y debe referirse a la determinación de impuestos o recursos de la seguridad social, cuya recaudación se encuentre a cargo de la AFIP, y a situaciones de hecho concretas. Para que resulte admisible deberá formalizarse antes de producirse el hecho imponible o con antelación a la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada correspondiente. La respuesta que se brinde vinculará exclusivamente al consultante y a la Administración Federal de Ingresos Públicos, con relación al caso estrictamente consultado. Asimismo, la norma prevé que la respuesta que surja del acto interpretativo individual será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o actos administrativos de alcance general emitidos por el Organismo que lo modifiquen⁴².

Por lo tanto, resultaría conveniente y razonable que finalmente se emita una norma general que regule este tema y así, al menos, poder minimizar la incertidumbre que se genera en los contribuyentes y los obliga a efectuar las respectivas consultas, las cuales en definitiva representan una pérdida de recursos, no solo para ellos sino también para el Estado que, a través del Organismo Fiscal, debe analizar numerosos casos similares a los cuales se les otorgan respuestas basadas en fundamentos similares.

Por último, cabe mencionar que actualmente con el auge de las impresoras 3D muchas prótesis son elaboradas por otras personas familiarizadas con su funcionamiento, tales como técnicos o ingenieros, por lo tanto en estos casos sí correspondería considerar que se trata de la elaboración de una cosa mueble por encargo de un tercero ya que no constituye el mero soporte material de un servicio prestado por un profesional de la salud.

4.4. Fonoaudiólogos

Los fonoaudiólogos se hallan comprendidos en el inciso d) del Art. 7, inc. h), apartado 7, de la Ley, de manera que, en tanto se cumplan todas las condiciones

⁴² Ley 11.683, T.O.1998 y Modificaciones (B.O. 20/07/1998) y RG AFIP 4497/2019 (B.O. 30/05/2019)

previstas, sus servicios estarán exentos del impuesto en cuestión. En este caso la Ley los menciona expresamente, junto con los odontólogos y otros profesionales, sin embargo, cabe mencionar que la Ley 17.132 los enumera en su Art. 42 dentro de los colaboradores de la medicina y odontología. Más allá de su inclusión en un inciso u otro los fonoaudiólogos son profesionales de la salud por lo tanto sus servicios quedan comprendidos por las disposiciones del apartado 7 bajo análisis.

Estos profesionales, en ejercicio de sus funciones, pueden proveer prótesis auditivas, por lo tanto, nos encontramos frente a un escenario similar al que veíamos en los dos casos anteriores, los cuales fueron abordados por la Administración con diferentes criterios. Con respecto a este tema, encontramos el Dictamen (DAT) 39/2011 relacionado con la Resolución 37/11 (SDG TLI), del 29/06/2011, que también surge a raíz de una consulta vinculante, presentada por una empresa dedicada a la prestación de servicios de fonoaudiología y provisión de prótesis auditivas (audífonos) para hipoacúsicos, adquiridas a terceros. Esta consulta es planteada poco tiempo después de que la Corte Suprema dictara sentencia en la Causa "Lutz Ferrando SRL", el 12/05/2009, y que el Organismo emitiera la Resolución 40/10 (SDG TLI), el 28/05/2010, ambos mencionados previamente. Por lo tanto, luego de considerar dichos antecedentes así como el marco normativo aplicable, se sostuvo que la especialidad de fonoaudiología se encuentra mencionada en la Ley en el Art. 7, inc. h), punto 7, y que si bien está incluida dentro de las actividades técnicas del Art. 42 de la Ley 17.132, esto no modifica la condición que tiene la prestación de dichos servicios, dada su mención en la propia Ley. De esta manera, se concluyó que la provisión de prótesis a afiliados obligatorios de las obras sociales y de los colegios y consejos profesionales y las cajas de previsión social para profesionales, se encuentra amparada del impuesto de acuerdo a lo establecido en el Art. 7, inc. h), punto 7, apartado d), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Mientras que, cuando sean contratadas por las cooperativas, entidades mutuales y sistemas de medicina prepaga que no resulten exentos, será de aplicación la alícuota reducida, es decir 10,5%.

De manera que, para el caso de las prótesis auditivas provistas por los fonoaudiólogos, cabe aplicar el mismo criterio que para los técnicos ópticos y en ortesis y prótesis, en lo que respecta a la exención.

4.5. Transporte de heridos y enfermos

El último inciso del apartado 7 del inc. h) del Art. 7 de la Ley se refiere al transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales. Por lo tanto, como dicho apartado debe ser considerado de manera íntegra, el servicio de transporte estará exento siempre y cuando se cumplan el resto de las condiciones allí previstas. No obstante, ni la Ley ni ninguna otra norma complementaria hacen mención a qué características deberían tener esos vehículos especiales dando lugar, una vez más, a las consultas por parte de los contribuyentes acerca del tratamiento de su actividad.

Al respecto, tenemos el Dictamen (DAT) 26/2011, del 13/05/2011, que tiene origen en la consulta de un contribuyente cuya actividad consistía en la coordinación, logística y traslado de pacientes de las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo para que asistan a sus respectivas rehabilitaciones, subcontratando dichos traslados a agencias de remises, motivo por el cual consideraba que contribuía a la curación de dichos pacientes y, por lo tanto, su actividad se hallaba exenta del gravamen. En este caso, la Dirección consideró que el traslado de pacientes en vehículos en los cuales no se les brinda ninguna asistencia médica o paramédica, como es el caso de los taxis y remises, no se encuentra incluido en la franquicia. Sin embargo, si el contribuyente asumía ante sus clientes la responsabilidad por el servicio de transporte brindado y se encontraba habilitado para prestar dicho servicio, el mismo estaría exento del tributo pero no por tratarse de una prestación sanitaria sino en virtud del Art. 7, inc. h), apartado 12, referido a los servicios de taxis y remises realizados en el país, en tanto el recorrido no supere los 100 km.

Posteriormente, encontramos el Dictamen (DAT) 28/2012, del 05/10/2012, a raíz de la consulta acerca del tratamiento a dispensar al servicio de traslado de personas enfermas o con discapacidad, con cobertura de obra social, en vehículos especialmente acondicionados para ello, por ejemplo con rampas hidráulicas para ascenso y descenso con sillas de ruedas, y con los elementos médicos y farmacológicos necesarios. En este caso, a diferencia del anterior, el Organismo concluyó que el servicio estaba directamente relacionado con la asistencia sanitaria, médica y paramédica, por lo tanto, se encontraba exento en tanto fuera brindado a afiliados obligatorios a las obras sociales. Lo determinante para arribar a tal

conclusión fue que el paciente era acompañado por un profesional de la salud con título habilitante encargado de asistirlo al subir y bajar del vehículo y además, durante el viaje, realizando la asistencia, contención y demás servicios médicos necesarios.

Como podemos observar, no basta con el simple traslado de enfermos o heridos para considerarlo exento del impuesto sino que se requiere que exista cierta asistencia sanitaria, médica o paramédica durante el mismo para que quede incluido en la franquicia.

Capítulo N° 5: Conclusión

Comenzamos este trabajo afirmando que la salud es un derecho fundamental de todo ser humano y como tal debería ser garantizado por el Estado. Esto implica no solo la existencia de una salud pública de calidad que se encuentre al alcance de todos los ciudadanos que lo necesiten sino también un sistema privado que no sea excesivamente encarecido con la aplicación de tributos.

Luego de todo lo expuesto, podemos decir que la generalización del impuesto a los servicios tenía un fin recaudatorio pero los legisladores buscaron atenuar el efecto que podía llegar a tener un impuesto a los consumos sobre un servicio básico mediante un tratamiento diferenciado. Sin embargo, la salud es un servicio de primera necesidad, al igual que la educación, que no recibió el mismo tratamiento que esta última ya que la educación, sea pública o privada, se encuentra exenta del tributo, en cambio la salud privada goza de la exención solo en los casos expresamente previstos. Como desarrollamos en el Capítulo N° 3, la Ley contempla que el tratamiento varía principalmente según la modalidad de acceso del beneficiario pero cabe preguntarnos si acaso esa diferenciación no afecta el principio de igualdad que debe ser la base del impuesto y las cargas públicas, según lo dispone nuestra Constitución Nacional, en su Art. 16. En el ámbito tributario, esa igualdad no es absoluta, sino que implica igual tratamiento en igualdad de condiciones. Al respecto, Spisso (2011) expresa: “La igualdad tributaria no puede ser entendida en sentido de igualdad matemática, es decir, que todos paguen la misma contribución (...) La igualdad impone, cuando menos, que sea proporcional a la capacidad económica” (p.315). Pero en realidad no podríamos afirmar que todos los empleados en relación de dependencia tienen la misma capacidad contributiva y mucho menos que la suya es menor a la capacidad contributiva de un emprendedor independiente que no está obligado a aportar al sistema de salud cuando tenemos empleados con sueldos que pueden ser más elevados que los ingresos del titular de una explotación unipersonal que aporta al régimen de trabajadores autónomos. En estos casos, los aportes y contribuciones a la obra social de un empleado con sueldo elevado pueden ser superiores a la cuota que abona un autónomo que contrata un plan de cobertura básica a una prepaga, no obstante para el afiliado obligatorio los servicios estarán exentos mientras que en el caso del afiliado a una prepaga estarán gravados al 10,5%. Por otro lado, tenemos muchos trabajadores

informales carentes de obra social que en su afán por brindarle servicios de salud de calidad a su familia acceden a ellos a través de empresas de medicina prepaga, mutuales o cooperativas. Incluso podemos encontrar aquellos casos de pacientes carentes de toda cobertura que asisten al hospital público pero ante determinadas afecciones se ven obligados a recurrir a tratamientos sumamente costosos en el ámbito privado cuya financiación muchas veces proviene de donaciones. Dichos pacientes, deben prever que por acceder a ese servicio de forma particular, el mismo estará gravado al 21%. Se comprende que quizás se trata de situaciones particulares pero lo que se intenta expresar es que el tratamiento diferenciado establecido por la Ley y la forma como está diagramado el sistema de salud en nuestro país junto con la informalidad laboral y un sistema público que no siempre es capaz de responder a las demandas de la sociedad pueden conducir a situaciones en las cuales se tribute el impuesto por los servicios prestados a sujetos con menor o igual capacidad contributiva que otros que quedan amparados por la exención. Por estos motivos, no podría dejar de cuestionar si este tratamiento diferenciado es correcto y por qué los servicios de salud no están exentos en todos los casos al igual que la educación siendo que ambos son fundamentales para la sociedad. Si bien el Estado no tiene la capacidad suficiente para brindar estos servicios a todos los ciudadanos, personalmente se considera que no debería encarecer el sistema privado. En este sentido, se coincide con que “La institución tributaria no sólo debe estar al servicio de sus fines específicos, sino esencialmente al servicio de los fines y objetivos constitucionales” (Spisso, 2011, p.309)

Esta situación queda en evidencia sobre todo en un contexto como el actual en el cual el sistema sanitario cobra un papel preponderante. Si bien nos encontramos atravesando una realidad excepcional es un ejemplo más de lo expresado previamente ya que ante una enfermedad que atraviesa a toda la sociedad sin distinción socioeconómica no todos accederán al sistema de salud en igualdad de condiciones ya que aquellos que formen parte del sector privado deberán, en algunos casos, hacer frente al impuesto que recaiga sobre la atención y tratamiento.

No obstante, los servicios de salud no ocupan un lugar importante en la agenda de nuestros legisladores siendo que la redacción deficiente de las normas no solo generó confusión en los contribuyentes sino que dio lugar a interpretaciones extremadamente restrictivas por parte del Organismo Tributario, aunque no dejamos

de reconocer que muchas veces los contribuyentes intentan forzar su encuadre tributario dentro de la exención. Dicha situación la pudimos observar, por un lado, con relación al Artículo incorporado a continuación del Art. 7 cuyo objetivo fue desde el momento de su incorporación limitar la exención que recaía sobre ciertos sujetos prestadores de servicios médicos. Si bien luego se modificó, la redacción actual no es determinante en cuanto a la voluntad de los legisladores, dando lugar a diferentes interpretaciones tanto del Organismo y los contribuyentes como de los Tribunales y aun existiendo una sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación la misma continúa sin modificaciones. Y por el otro, tenemos el caso de ciertos auxiliares de la medicina, que forman parte del apartado 7 relativo a la exención por tratarse de profesionales de la salud, pero que no solo fueron considerados durante casi 20 años como meros elaboradores de cosa mueble sino que hace 11 que la Corte Suprema resolvió que sus servicios profesionales están exentos del tributo, en tanto se cumplan todas las condiciones previstas para ello, por ser el bien el soporte material de la prestación. Incluso la Administración Tributaria adoptó este criterio ante las consultas efectuadas al respecto, no obstante la redacción de la norma se mantiene inalterable desde hace 30 años siendo que recientemente hubo una modificación importante de la Ley, por lo que, implícitamente se obliga a los contribuyentes a seguir presentando consultas con carácter vinculante. Por estos motivos, se sostiene que la gravabilidad de la salud no resulta un tema relevante para los legisladores ya que no supieron aprovechar la última reforma para adaptar la Ley a los Fallos de nuestro Máximo Tribunal y en consecuencia se sigue dependiendo del criterio del Organismo Tributario.

Se comprende que los impuestos constituyen un recurso fundamental para cualquier Estado y principalmente para uno que debe hacer frente a un excesivo gasto público pero, a criterio de quien escribe, el acceso a la salud no debería ser incidido por un tributo que termina afrontando el paciente. En definitiva el hecho de que exista un sistema privado de salud permite descomprimir el sistema público reservándolo solo para aquellos que realmente no tienen los recursos suficientes, por lo tanto el Estado no debería encima encarecerlo con un tributo como el Impuesto al Valor Agregado.

Bibliografía

- AFIP Biblioteca electrónica <http://biblioteca.afip.gob.ar/search/query/index.aspx>
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Iacomucci, N. H. (Enero de 2004). El IVA en los sistemas de salud. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)- Tomo/Boletín: XXV, 73*.
- Jarach, D. (1999). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Marchevsky, R. (2006). *Impuesto al valor agregado: análisis integral*. Buenos Aires, Argentina: Errepar.
- Oklander, J. (2005). *Ley de Impuesto al Valor Agregado. Comentada*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Spisso, R. R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.